



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

Skattlegging av skip under timecharter-avtale

En vurdering av forholdet mellom artikkel 8 og artikkel 12 i skatteavtalen mellom Norge og Singapore

Ketil Målbakken

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3902, våren 2023

Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Bakgrunn for oppgaven og dens aktualitet.....	1
1.2	Hovedproblemstilling.....	2
1.3	Begrepsavklaring av bareboat og timecharter.....	2
1.4	Metodiske utfordringer.....	3
1.5	Videre fremstilling.....	4
2	Internrettslig hjemmel for kildebeskatning av innleid skip.....	5
2.1	Innledning.....	5
2.2	Formålet til skattelovens § 10-81.....	5
2.3	Vilkår for skattlegging.....	7
2.3.1	Skattesubjekt.....	7
2.3.2	Skattesubjektet må være «hjemmehørende i lavskatteland».....	7
2.3.3	Skattegrunnlaget.....	10
2.3.4	Kort om unntak.....	12
3	Overordnet om tolkning av skatteavtalen.....	14
3.1	Innledning.....	14
3.2	Skatteavtalens formål.....	15
3.3	Rettskildemessig vekt av mønsteravtalenes kommentarer.....	17
3.4	Kort om fordeling av skatteinntekter etter skatteavtalen.....	18
3.5	Forholdet mellom artikkel 8 og artikkel 12.....	19
3.6	Forskjellene mellom artikkel 8 og artikkel 12.....	20
4	Skatteavtalens artikkel 8.....	23
4.1	Kort om OECD-kommentarenes vekt.....	23
4.2	Tolkning av vilkår etter artikkel 8.....	24
4.2.1	Fordeling av skattegrunnlaget.....	24
4.2.2	Internasjonal fart.....	24

4.2.3	Skattesubjektet	25
4.2.4	Skattegrunnlaget	30
4.2.5	Oppsummering	31
5	Skatteavtalens artikkel 12.....	32
5.1	Tolkning av vilkårene etter artikkel 12.....	32
5.1.1	Skattesubjektet	32
5.1.2	Fordeling av skattegrunnlaget	32
5.1.3	Skattegrunnlaget.....	33
5.1.4	Er skip omfattet av IKV-utstyr?	34
5.1.5	Bruken av, eller retten til bruk av skip	36
5.1.6	Kan alle timecharter-avtaler anses å være blandede kontrakter?	38
6	Vurdering av forrang og konsekvensbetraktninger	44
6.1	Har art. 12 forrang over art. 8?	44
6.2	Kvalifikasjonsproblemet.....	46
6.3	Uthuling av skattleggingsrett etter artikkel 8	47
6.4	Vil royaltybeskatning av transportskip medføre forskjellsbehandling sammenlignet med offshoreskip?	48
6.4.1	Innledning.....	48
6.4.2	Kort om vilkår for beskatning av offshorevirksomhet	48
6.4.3	Forholdet mellom art. 8, art. 12 og art. 21	50
7	Konklusjon og oppsummering	53
	Referanseliste	1
	Lover og rettspraksis	1
	Forarbeid	1
	Skatteavtaler	2
	Mønsteravtaler og traktater	2
	Forskrift og andre offentlige publikasjoner.....	3

Juridisk litteratur	3
Annen elektronisk litteratur.....	4
8 Bibliografi	6

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven og dens aktualitet

Den 17. mars 2021 sendte Advokatfirmaet Thommessen AS brev til Finansdepartementet med spørsmål om forståelsen av skatteavtalen mellom Norge og Singapore, i det videre omtalt som skatteavtalen.¹ Tolkningsspørsmålet var om artikkel 8 avskjærer Norge fra å ilegge kildeskatt på leie av skip under timecharter-avtale etter artikkel 12. Spørsmålet ble besvart avkrefteende. Norge kan etter Finansdepartementets forståelse ilegge kildeskatt på timecharter-avtaler etter artikkel 12.

Det har vært en langvarig praksis om skattlegging av timecharter-skip etter artikkel 8 siden skatteavtalen trådte i kraft den 20. april 1998. Dette har sitt grunnlag i at Norge ikke har hatt intern hjemmel for ileggelse av kildeskatt på leie av skip. Den interne hjemmelen for ileggelse av kildeskatt på leie av skip ble først inntatt i skatteloven den 21. desember 2020 under § 10-81.² Det er derfor først i de senere år vært aktuelt å reise problemstillingen om art. 12 har forrang over art. 8.

De siste årene har det vært påvist en viss økning av utenlandskeide skip i den norske handelsflåten.³ Fra 2019 til 2020 økte den norskregistrerte handelsflåten med 57 skip, hvorav 37 av dem var utenlandskeide. Totalt sett er det likevel en overveldende andel norskeide skip, da 1337 skip av total 1571 året 2020, var norskeid. Hvorvidt den økende trenden av utenlandske skip fra året 2017 har hatt noen innvirkning på Norges ønske om kildebeskatning er usikkert, men ikke utenkelig. Det er usikkert om statistikken gjenspeiler annet enn skip eid og leid under bareboat-vilkår. De skip som hyres under timecharter kan derfor være utelatt.

Selv om tolkningsuttalelsen er generell for denne spesifikke skatteavtalen, vil uttalelsen også kunne få innvirkning på tolkningen av andre skatteavtaler, dersom ordlyden av artiklene er like- eller tilnærmet like. Ettersom de aller fleste avtaler er tuftet på mønsteravtaler laget av OECD og/eller FN, er det sannsynlig at det finnes flere avtaler med lignende ordlyd.

¹ *Skatteavtale Norge – Singapore*, innarbeidet versjon, undertegnet 19. desember 1997.

² Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl.).

³ Henrik Eli Almaas, *Flere utenlandskeide skip i handelsflåten*, Statistisk sentralbyrå, 1. mars. 2021.

Ettersom enkeltstående uttalelser fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet har «i seg selv liten vekt», anses spørsmålet ikke endelig løst.⁴ Det er først når disse kildene kan gi uttrykk for langvarig ligningspraksis at de tillegges stor vekt.

I lys av rettsutviklingen vil jeg i denne oppgaven se nærmere på kildebeskatning på leie av skip under timecharter-avtale.

1.2 Hovedproblemstilling

Hovedproblemstillingen som skal analyseres i denne masteroppgaven er hvordan skattlegging av skip under timecharter-avtale skal gjennomføres etter skatteavtalen. Mer spesifikt vil spørsmålet denne avhandlingen søker å løse, være hvorvidt et skip under timecharter-avtale faller innunder art. 8 som omhandler driften av skip, eller art. 12 som omhandler kildeskatt på royalty.

Dersom art. 8 regulerer hvilket land som kan skattlegge, vil retten til skattlegging være eksklusiv for enten Norge eller Singapore. Hvis art. 12 regulerer skattleggingsretten vil begge land kunne skattlegge. I det tilfellet, hvor leieformen av skip faller innunder både art. 8 og art. 12, vil spørsmålet være hvilken av de to artikler som har forrang.

1.3 Begrepsavklaring av bareboat og timecharter

Premisset for om leie av skip faller inn under art. 8 eller art. 12, eventuelt begge, er hvordan begrepene timecharter og bareboat forstås. Begrepene er ikke selvforklarende og trenger følgelig en kort introduksjon.

Den enkleste formen for leie av skip er på bareboat-basis. Under slik leie, leier man kun skipet. Woldbeck oppsummerer begrepet godt; ved bareboat-kontrakt «deltar ikke utleier i driften av selve skipet. Det er bare selve stålet som leies ut, mens leietaker bemanner skipet og har alle utgifter bortsett fra finansiering av skipet».⁵

Leie av skip på timecharter-vilkår kan i sin enkleste form beskrives med at man leier skip og mannskap. Sagt med andre ord; utleier er ansvarlig for virksomheten om bord og alt som

⁴ Frederik Zimmer, *Lærebok i skatterett*, 9. utg. Universitetsforlaget 2021, s. 59 og Henning Naas, mfl. *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utg. Universitetsforlaget 2017, s. 79, under pkt. 2.2.7.

⁵ Terje Woldbeck, *Rederibeskatning i praksis 2010*, 3. utg. Fagbokforlaget 2010, s. 125.

hører med, slik som vedlikeholdt av skip, skipets sjødyktighet og forsikring.⁶ Timecharter blir ofte omtalt som tidscerteparti, innholdet av begrepet er likevel det samme – skipet leies ut bemannet og utstyrt av utleier i en viss tidsperiode.⁷

1.4 Metodiske utfordringer

Internasjonal skatterett er et komplekst rettsområde hvor både norsk skatterett (heretter omtalt internretten) og skatteavtalen mellom de kontraherende stater er selvstendige rettskilder som sammen avgjør en stats skattleggingsrett.

Rent overordnet kan forholdet mellom internretten og skatteavtalene eksemplifiseres ved at hjemmel til skattlegging av inntekt og/eller formue er regulert i nasjonal rett. Når inntekt eller formue kan skattlegges i to forskjellige stater etter deres respektive internrett, oppstår spørsmålet om hvilket land som skal kunne skattlegge. Dette spørsmålet besvares av skatteavtalen mellom de ulike landene. Sagt med andre ord angir internretten skattleggingsretten mens skatteavtalen fordeler skattegrunlaget.

I tillegg benyttes andre særegne rettskilder som tolkningsfaktorer til de forannevnte selvstendige rettskildene, herunder OECDs mønsteravtale og FNs mønsteravtale.

Mønsteravtalene inneholder kommentarer som presiserer innholdet av mønsteravtalen i tillegg til reservasjoner og observasjoner fra medlemsland og ikke-medlemsland som angir de ulike landenes bemerkninger og egne fortolkninger.

Mønsteravtalene er gjenstand for stadig revidering, og har siden signeringen av skatteavtalen mellom Norge og Singapore blitt revidert flere ganger. Det er relativt uproblematisk å benytte seg av nyere utgaver som tolkningsbidrag. Reviderte kommentarer er som oftest kun ment som ytterligere presisering av forståelsen til de enkelte artikler, og ikke endringer av forståelsen.⁸

Derimot vil endringer i artikler og medfølgende endringer i kommentarene til mønsteravtalen ikke kunne benyttes for forståelsen på tidligere inngåtte skatteavtaler.⁹ En problemstilling

⁶ Woldbeck (2010), s. 125.

⁷ Naas, mfl. (2017) s. 547.

⁸ OECDs mønsteravtale (2017) side 20, pkt. 33-36.1.

⁹ OECDs mønsteravtale (2017) side 20, pkt. 35

som da oppstår, er hvordan en endring av mønsteravtalen som fører til samsvar med tidligere avvikende ordlyd i en skatteavtale skal kunne benyttes. Da Norge og Singapore signerte skatteavtalen, avvek ordlyden i art. 8 fra mønsteravtalen. Mønsteravtalen ble endret i 2017 slik at ordlyden ble lik. Problemstillingen vil analyseres i delkapittel 4.1.

Det offisielle språket benyttet i skatteavtalen mellom Norge og Singapore er engelsk.¹⁰ I skatteavtalen er det vedlagt en norsk oversettelse, som vil benyttes i denne oppgaven. Det presumeres at det materielle innholdet i den norske oversettelsen er likt, men ved tolkningstil vil den engelske versjonen, som det offisielle avtalespråket avgjøre.¹¹

1.5 Videre fremstilling

Ettersom skatteavtalen kun fordeler skattegrunnlaget, og ikke hjemler selve skattleggingen, er det naturlig og først gjennomgå den interne hjemmel for kildebeskatning av skip i kapittel 2. Før vurderingen av artiklene 8 og 12, vil det gis en overordnet innføring i tolkning av skatteavtalen og forholdet, samt forskjellene mellom art. 8 og art. 12 i kapittel 3.

I kapittel 4 og 5 drøftes vilkårene til art. 8 og art. 12. Deretter vurderes det i kapittel 6 om art. 12 har forrang over art. 8, og hvilke konsekvenser dette muligens medfører. Avslutningsvis vil det vurderes om skattlegging av transportskip på timecharter-basis fører til en forskjellsbehandling fra skip skattlagt etter art. 21.

Av hensyn til oppgavens tids- og plassbegrensning, vil hovedtyngden av oppgaven tillegges skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Nærmere bestemt art. 8 og art. 12 og forholdet mellom dem. Avgrensninger og nødvendige begrepsavklaringer vil gjøres fortløpende.

¹⁰ Se st.prp. nr. 34. (1997-98) siste avsnitt under pkt. 2 «generelle bemerkninger».

¹¹ Jf. Vienna convention on the law of treaties, 23. mai 1969, 1155 UNTS 331 (Wien-konvensjonen), 23. mai 1969, art. 33 første ledd.

2 Internrettslig hjemmel for kildebeskatning av innleid skip

2.1 Innledning

Det er skattelovens § 10-81 som hjemler kildebeskatning for bruk eller rett til skip. I den videre fremstilling skal paragrafens vilkår drøftes. Uttrykket royalty er brukt i stedet for det litt lengre navnet på sktl. § 10-81, som heter «Kildeskatt på vederlag for bruk eller rett til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler».

Kildeskatt er en begrenset skatteplikt som gjelder nærmere avgrensede eller spesifiserte inntekter. I motsetning til ordinær skattlegging av netto profitt, er de fleste kildeskatter ilagt på bruttoinntekter.¹² Begrepet kildeskatt er ment å angi hvor inntekten har sin kilde fra. Den engelske terminologien for kildeskatt er withholding tax.¹³ Uttrykkene gir sammen en god forståelse av hvordan kildeskatt fungerer: skatten blir holdt tilbake av kildestaten.

Før drøftelsen av selve vilkårene til § 10-81, anses det hensiktsmessig å kort fremstille forhistorien til- og formålet med paragrafen, samt eksempler som fremhever problemstillingen paragrafen søker å løse. Grunnet tid og plassbegrensning vil drøftelsen av vilkår som lavskatteland, hjemtilhørighet og andre vilkår ikke drøftes inngående.

2.2 Formålet til skattelovens § 10-81

Kildeskatt på royalty og visse leiebetalinger ble første gang nevnt i NOU 2014:13.

Bakgrunnen og hovedformålet med innføringen av regelen er å forhindre overskuddsflytting.¹⁴ Hva som menes med overskuddsflytting kan forklares ved følgende tenkte eksempler:

Eksempel 1 (før skatteplanlegging):

Et selskap hjemmehørende i Norge leier skip fra selskap i Singapore. For enkelthetsskyld lar vi Norge ha 20% skatt og Singapore 0% skatt. Det norske selskapet har en omsetning på 100 kr og betaler 50 kr i leie. Leiekostnaden kan skattemessig fradragsføres i Norge. Fortjenesten i Norge blir da 50 kr som skattlegges som selskapsskatt á 20%. Den totale skatten blir da 10 kr.

¹² Frederik Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg. Universitetsforlaget 2017, s. 308-309.

¹³ Se Zimmer, (2017) s. 25.

¹⁴ Se NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, s. 190 og prop. 1. LS (2020-2021) *Statsbudsjett 2021*, s. 95 pkt. 6.2.1.

Eksempel 2 (etter skatteplanlegging):

For å senke skatten i dette tilfellet, kan det norske selskapet kjøpe selskapet i Singapore og øke leiekostnaden til 60 kr. Selskapet vil på den måten sitte igjen med 40 i profitt i Norge samtidig som deres ervervede selskap i Singapore mottar leiebetalingen. Skattekostnaden i Norge vil da bli 20% av 40 kr, altså 8 kr. Eksempelen viser at man sparer 2 kr og derfor får insentiv til å sette leiebetalingen kunstig høyt slik at det norske selskapet skattlegges lavt, og inntekten i utlandet blir høyere enn normalt.

Overskuddsflytting er uttalt å både senke skatteprovenyet, samtidig som konkurransesituasjonen mellom nasjonale aktører og multinasjonale konsern blir ubalansert.¹⁵ Med dette som bakteppe, skulle man tro at kildeskattesatsen for ovennevnte leiebetalinger ble satt slik at samlet skatt for eksempel 1 og 2 ble det samme. Med en sats på 3% ville skattyter i eksempel nr. 2, endt med tilnærmet likt resultat som i eksempel nr. 1, med en total skatt på 9,8 kr.¹⁶ Den reelle kildeskattesatsen for royalty er 15%.¹⁷ Satsen kan begrenses av skatteavtalen under visse vilkår.

Se også tilsvarende eksempel i NOU 2014: 13, side 187 i boks 7.2. Skatteutvalget argumenterer for en kildeskattesats tilsvarende selskapsskattesatsen, men mener den bør settes ned til 15% fordi det er en bruttoskatt som ikke tar høyde for påløpte kostnader.¹⁸

Grunnlaget for at skattesatsen er på 15%, må ses i sammenheng med at kildeskatten også skal forhindre at inntektene «ikke skattlegges, eller skattlegges lavt, på mottakers hånd».¹⁹ At dette er ønskelig fremkommer også direkte av lovteksten i sktl. § 10-81, da det er selskap hjemmehørende i lavskatteland som er skattepliktige.

I det tenkte eksempelet ovenfor, kan det tenkes at armlengdeprinsippet er overtrådt og at prisingen må gjennomskjæres av skattemyndighetene. For å overholde armlengdeprinsippet,

¹⁵ Se Prop.1 LS (2020–2021) s. 95 under pkt. 6.2.2.

¹⁶ Utregningen etter illeggelse av kildeskatt blir som følger: Selskapsskatt blir 20% av profitten pålydende 40 kr, og kildeskatten på 3% av leiebetalingen pålydende 60kr – selskapsskatten blir 8 kr, mens kildeskatten blir 1,8 kr, sammenlagt blir dette 9,8 kr.

¹⁷ FOR-2022-12-13-2199, *Storingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023*, § 3-5 femte ledd.

¹⁸ Se NOU 2014:13 s. 191, pkt. 7.3.4, femte avsnitt.

¹⁹ Prop.1 LS (2020–2021) s. 94, under pkt. 6.1, femte avsnitt.

skal kjøp og salg mellom et flernasjonalt foretak foretas på markedsmessige vilkår, altså som om partene var selvstendige.²⁰ Men, som utvalget fra 2014 påpekte, er internprising etter armlengdes prinsipp vanskelig å kontrollere for leie av visse eiendeler da sammenligningsgrunnlaget for tilsvarende leieobjekter er vanskelig å finne.²¹ Kildeskatt på royalty fungerer derfor som et tillegg til armlengdeprinsippet, som sørger for beskatning der internprising er vanskelig å kontrollere.

2.3 Vilkår for skattlegging

2.3.1 Skattesubjekt

Kildeskatt på bruk eller retten til å bruke skip er begrenset til å gjelde upersonlige skattytere, jf. ordlyden «selskap eller innretning» i sktl. § 10-81 første ledd første setning. Med selskap eller innretning siktes det til oppstillingen av selvstendige skatteobjekter i sktl. § 2-2, jf. Prop. 1 LS (2020-2021) s. 106.

Jeg vil ikke gå nærmere inn på de enkelte skattesubjekter etter sktl. § 2-2 annet enn å nevne at bestemmelsen gjelder selskap som har begrenset selskapsansvar. Selskapene med fullt ansvar, typisk ANS, er selskap som ikke anses å være selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 andre ledd.

En selskapstype som er verdt å nevne i forbindelse med denne avhandlingen er partrederi. Denne formen for selskap er unntatt og anses ikke for å være selvstendige skattesubjekter, jf. sktl. § 2-2 andre ledd bokstav d. Bestemmelsen henviser til sjøloven²² kapittel 5 for definisjonen av partrederi. Noen dypere og inngående drøftelse av partrederi er utenfor oppgavens tema og avgrenses det derfor mot.

2.3.2 Skattesubjektet må være «hjemmehørende i lavskatteland»

2.3.2.1 Overordnet

Kildeskatten etter sktl. § 10-81 er begrenset til upersonlige skattesubjekter som er «hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63», jf. sktl. § 10-81 første ledd første setning. Det er dermed to vilkår som må være oppfylt; skattesubjektet må være hjemmehørende i et

²⁰ Se NOU 2014:13, s. 183, pkt. 7.2.1.

²¹ Se NOU 2014:13 s. 185, pkt. 7.2.3.

²² Lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven).

annet land, i tillegg må dette landet falle innunder klassifiseringen for lavskatteland. Hvordan man vurderer disse to vilkårene, følger av andre bestemmelser som det gjøres kort rede for nedenfor.

2.3.2.2 Hjemmehørende

Hvor selskap er hjemmehørende beror, i første omgang, på internretten til det enkelte land. Internrettslig regulering av om selskap er hjemmehørende i Norge følger av sktl. § 2-2 syvende ledd. Bestemmelsen gir to alternative vilkår for hjemmehørende, den første er at det selvstendige skattesubjekt er «stiftet i henhold til norsk selskapsrett», det andre er om selskapet har «reell ledelse i Norge». Disse vilkår gir uttrykk for henholdsvis globalskatteprinsippet og kildestatsprinsippet. Videre følger det av sktl. § 2-2 åttende ledd at skatteavtalen har forrang.

For at selskapet skal anses hjemmehørende i Singapore, må dette følge av statens internrettslige regler. Skatteavtalens art. 4 første ledd, gir statene rett til å anse personer for å ha skattemessige bopel i deres respektive stat, på grunnlag av «domisil, bopel, sete for ledelsen eller ethvert annet lignende kriterium». Dette gjelder både fysiske og juridiske personer, jf. ordlyden «enhver person» som er definert i art. 3 første ledd bokstav c.

Dersom selskapet anses hjemmehørende i begge stater etter deres respektive internrett, må spørsmålet om hvilket land som får rett til skattlegging avgjøres av skatteavtalens art. 4 andre ledd.

Skatteavtalene skiller også mellom globalskatteplikt og kildeskatteplikt. Hovedregelen er globalskatteplikt, som betyr at inntekt og formue er skattepliktig til den stat hvor selskapet er hjemmehørende, uansett hvilket land inntekten eller formuen er opparbeidet, jf. skatteavtalens art. 7 første ledd. Hvor en fysisk eller juridisk person er hjemmehørende, avgjøres av skatteavtalens art. 4, så fremt disse følger mønsteravtalens oppbygning.

Kildeskatteplikt er en begrenset skatteplikt hvor særskilte inntekter eller formuer beskattes i den andre kontraherende stat hvor selskapet ikke anses å være hjemmehørende. En annen måte å si det på er at inntekten skattlegges i kildestaten, eller der inntekten er opptjent. Ofte er det vilkår om fast driftssted etter art. 5, se for eksempel art. 7 første ledd.

2.3.2.3 Lavskatteland

For vurderingen av hvilket land som faller innunder definisjonen av lavskatteland, henviser sktl. § 10-81 til sktl. § 10-63. Paragrafen gir uttrykk for en tilsynelatende enkel vurdering. Bestemmelsen sier at land hvor

«den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilagt dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge»

Ordlyden tilsier at vurderingen beror på skattesatsene i utlandet sammenlignet med Norge. Spørsmålet som da oppstår, er om vurderingen beror på formelle satser eller den effektive skatten selskapet ender opp med i dersom det hypotetisk hadde vært hjemmehørende i Norge.

Skattesatser og skattefradrag er forskjellig fra sektor til sektor, samtidig som satsene i Norge kan endres ved plenumsvedtak hvert år jf. Grunnloven § 75 første ledd bokstav a.²³ Sett i lys av sektorspesifikke skatteregler må disse hensyntas ved vurderingen.²⁴ Dette medfører at et land kan være lavskatteland for en type bransje, men ikke et lavskatteland for en annen type bransje.²⁵

Forarbeidene til sktl. § 10-81 gir veiledning til hvordan vurderingen skal foretas, jf.

Ot.prp.nr.16 (1991–1992) pkt. 6.9, s. 79 hvor det heter:

«Ved avgjørelsen av om dette kravet er oppfylt er det ikke den konkrete forskjell for et selskap i det enkelte inntektsår som er avgjørende. Det må i stedet foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatten i Norge og i den annen stat for denne typen selskaper».

Selv om løsningen ikke samsvarer godt med ordlyden, har Høyesterett fulgt veiledningen, og det kan derfor anses som gjeldende rett, jf. Rt. 2014 s. 196 avsnitt 43-45.

Hvilken tidsperiode man skal legge til grunn er angitt av Finansdepartementet i uttalelse 5. juli 2010, hvor det uttales at det er skattebelastningen over «en viss varighet» som utgjør

²³ Kongeriket Norges Grunnlov, 17. mai 1814.

²⁴ Se Karnov lovkommentar nr. 1 til sktl. § 10-63 første ledd, Eivind Furuseth, 29.09.2021.

²⁵ Se Zimmer (2017), s. 357.

vurderingsgrunnlaget.²⁶ Dette synet støttes av juridisk teori.²⁷ Likevel vil såkalte tax-holidays hvor nystartede selskap nyter ingen til lav beskatning, være et viktig moment i vurderingen av om det er lavskatteland eller ikke.²⁸ Slik Berg-Rolness uttaler seg om Singapore, er det sannsynlig at Singapore anses som lavskatteland.²⁹

2.3.3 Skattegrunnlaget

2.3.3.1 Vederlag for bruken av eller retten til å bruke skip

Etter sktl. § 10-81 første ledd, er skattegrunnlaget «vederlag ... for bruk av eller retten til å bruke skip». Det er med andre ord selve leiebetalingen som er gjenstand for beskatning og ikke virksomhetsinntekten. Skatten er således en bruttoskatt hvor fradrag ikke kan føres.

Videre medfører det tilknyttede vilkår om at vederlaget må gjelde «for bruken av eller retten til bruk», at visse avtaler ikke vil omfattes av kildebeskatningen. Ordlyden avgrenser med dette mot kjøp av skip da det ikke er vederlag for bruk, men vederlag for eierskap. Forarbeidet skiller her mellom operasjonell- og finansiell leasing.³⁰

Operasjonell lease vil kunne skattlegges fra første leiebetaling da utleier har den finansielle risikoen for skipet. For finansiell lease derimot, vil det ikke lenger være en leiebetaling, men nedbetaling av kjøp. Renteelementet i den finansielle leasing vil etter en konkret vurdering kunne falle innunder kildebeskatning av renter på slik betaling.³¹

Samtidig har lovgiver ment at kildeskatten ikke skal begrenses til kun bareboat-avtaler, da dette «lett kunne føre til tilpasninger, og en vil da ikke oppnå hensikten med forslaget».³² Det uttales videre at slik avgrensning også vil føre til «betydelige avgrensingsproblemer» for

²⁶ Finansdepartementets tolkningsuttalelse om § 2-38 tredje ledd: *Spørsmål knyttet til fritaksmetoden og lavskattelandkriteriet*, 05.07.2010, 4. avsn. under pkt. 3.

²⁷ Benn Folkvord, mfl. *Norsk bedriftsskatterett*, 10.utg. Gyldendal 2018. s. 1083.

²⁸ Se Utv. 2001 s. 263 Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter under pkt. 1.2.4.

²⁹ Gregar Berg-Rolness, *Overskuddsflytting*, 1. utg. Gyldendal 2020 s. 206.

³⁰ Se Prop. 1. LS (2020-2021) s.111 under punkt 6.6.8.

³¹ Se Prop. 1. LS (2020-2021) s. 111 under punkt 6.6.8.

³² Se Prop. 1. LS (2020-2021) s.128.

både skattepliktige og skattemyndighetene da bareboat-avtaler «ikke har noen entydig definisjon. Det vil ofte være en uklar grense mellom de ulike avtaletypene».³³

Uttalelsene kan tas til inntekt for at kontraktstypen er av mindre relevans for vurderingen, det avgjørende er kontraktens innhold. Dette understøttes av at forarbeidet legger opp til en konkret vurdering av timecharter-avtaler, hvor betalingen splittes opp i en del leie av skip og en del betaling for tjeneste. Den konkrete vurderingen avgjør hvor mye av betalingen som utgjør leie av selve skipet.³⁴ Likevel uttaler de seg noe motstridende ved å inkludere følgende setning:

«For øvrig viser departementet til at når et selskap hjemmehørende i utlandet inngår en såkalt timecharter avtale, vil dette som hovedregel også innebære at selskapet må anses å levere en tjeneste» (min kursivering).³⁵

Skattemyndighetene er på sin side skarpere i sin uttalelse, og mener alle former for timecharter-avtaler må anses for en del leie og en del tjeneste.³⁶

Det nevnes ikke om voyagecharter (reisecerteparti) omfattes av kildebeskatning, men ettersom dette kun omhandler betaling for én enkeltreise hvor man frakter fra A til B, må dette kunne sies å være en ren tjeneste. Det kan tenkes at visse timecharter-avtaler har avtalevilkår som medfører at tjeneste og leie av skip er uadskillelige slik at avtale kan anses tilnærmet lik reisecerteparti. På den annen side kan også avtalen være slik at timecharter-avtalen i realiteten er en bareboat-avtale hvor kun et fåtall mannskap er inkludert.

Samlet sett taler uttalelsene for at det er visse timecharter-avtaler som unntas beskatning da avtaletypene har en uklar grense, det må foretas en konkret vurdering, og timecharter-avtaler som hovedregel anses for å være en tjeneste. Dette kan illustreres ved følgende modell:

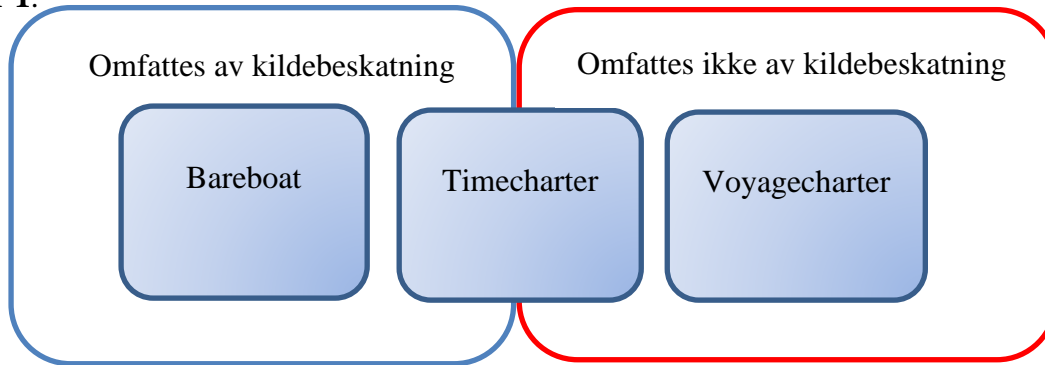
³³ Jf. Prop. 1. LS (2020-2021) siste avsn. s. 128.

³⁴ Jf. Prop. 1 LS (2020-2021) første avsn. s. 129.

³⁵ Se Prop. 1 LS (2020-2021) andre avsn. s. 129.

³⁶ Se Skatte-ABC 2021/22 pkt. 217-4-2-1.

Figur 1.



2.3.3.2 Mottatt fra nærstående

Det neste vilkåret er at vederlaget må være «mottatt fra nærstående selskap eller innretning» jf. sktl. § 10-81 første ledd. Debitor må altså være type selskap eller innretning som nevnt i sktl. § 10-81 første ledd, bokstav a til d. Hvem som er nærstående er definert i sktl. § 10-82, jf. sktl. § 10-81 første ledd, andre setning.

Etter sktl. § 10-82 er det flere eierstrukturer som oppfyller kravet til nærstående. Terskelen er 50% direkte- eller indirekte eierskap, eller kontroll. Grunlaget for 50% regelen er at risikoen for overskuddsflytting og overskridelse av armlengdeprinsippet er størst i interessefellskap hvor partene kan påvirke prisene som blir satt.³⁷ Videre uttales det i forarbeidet at begrepet foretak skal forstås vidt, slik at «ethvert selskap eller innretning som oppfyller eier- eller kontrollkravet [...] omfattes av kildeskatt hjemmelen».³⁸

Så lenge eierskapet eller kontrollkravet er oppfylt før betalingen finner sted, er selskapet eller innretningen ansett for å være nærstående, jf. sktl. § 10-82 andre ledd.

2.3.4 Kort om unntak

Skattesubjektet er som kjent mottakeren av royaltybetalingen. Noen skattesubjekter er unntatt fra skatteplikten dersom de faller innunder de opplistede unntakene i sktl. § 10-81 andre ledd. Både selskap som faller inn under NOKUS-beskatning og rederiskatteordningen er unntatt, jf. sktl. § 10-81 andre ledd bokstav b og d. Tilsvarende gjelder hvor mottakerselskap oppfyller kravet til «reelt etablert» og reell økonomisk drift innenfor EØS-området, jf. bokstav a.

³⁷ Se prop. 1. LS (2020-2021) s. 112, de to siste avsnitt, vurderingen for nærstående er samme for rentebetaling som for royaltybetaling, jf. prop. 1. LS (2020-2021) s. 127 under punkt 6.7.9.

³⁸ Se prop. 1. LS (2020-2021) s. 112

Selskap er også unntatt dersom det har begrenset skatteplikt til Norge, enten ved fast driftssted her jf. sktl. § 2-3 bokstav b, eller om vederlaget gjelder kjøp av fast eiendom eller løsøre etter sktl. § 2-3 bokstav a, se sktl. § 10-81 andre ledd bokstav c. Tilsvarende gjelder dersom skattesubjektet er omfattet av petroleumsskatteloven.

3 Overordnet om tolkning av skatteavtalen

3.1 Innledning

Før vurderingen av art. 8 og art. 9, må det utføres en gjennomgang av hvordan skatteavtalen skal forstås. Deretter må det vurderes hvordan de ulike rettskildefaktorene, som mønsterskatteavtalene og tilhørende kommentarer, skal vektlegges.

Ettersom skatteavtalen er en traktat mellom to kontraherende stater, gjelder den alminnelige folkerettslige metode.³⁹ Det følger av alminnelig folkerettslig sedvane at tolkningsreglene i Wien-konvensjonen av 1969 art. 31 gjelder.⁴⁰ Etter art. 31 første ledd skal

«[a] treaty ... 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».⁴¹

Det følger av art. 31 at ordlyden er av størst betydning, da traktaten skal forstås etter sin «ordinary meaning». Zimmer påpeker at den folkerettslige metode medfører at tolkningen blir mer restriktiv i forhold til rettsanvendelsen av norske lover.⁴²

Utgangspunktet og hovedregelen er at ordlyden tolkes objektivt, selv om det gis et visst tolkningsrom. Ordlyden skal tolkes «in good faith», og forstås i kontekst av traktatteksten i sin helhet.

Formålet til traktaten er også av relevans, jf. «in the light of its object and purpose», dette fremkommer også eksplisitt av OECDs mønsteravtale.⁴³ Likevel kaster formålet kun lys over forståelsen av skatteavtalen, og kan ikke selvstendig løse problemer som ikke løses av traktatteksten selv.

³⁹ Dette anses som sikker rett, jf. Rt. 1994 s. 752 på side 762, Rt. 2008 s. 577 avsnitt 46, Rt. 2011 s. 755 avsnitt 36 og Rt. 2011 s. 1581 avsnitt 41.

⁴⁰ Jf. Rt. 2008 s. 577 avsnitt 46.

⁴¹ Wien-konvensjonen art. 31

⁴² Se Zimmer (2017) s. 79 flg.

⁴³ OECDs mønsteravtale 2017 s. 15 pkt. 16.2.

En problemstilling som oppstår i denne oppgaven, er i hvilken grad kommentarer skal vektlegges når rollene til skatteavtalen og mønsteravtalen er snudd. Mer spesifikt, ved at skatteavtalen ikke bygger på mønsteravtalen, men snarere mønsteravtalen synes å bygge på praksis fra andre land. Spørsmålet er da om kan man da bruke OECD eller FNs mønsteravtaler og tilhørende kommentar for å forstå ordlyden av skatteavtalen. Denne drøftelsen foretas under punkt 4.1.

3.2 Skatteavtalens formål

I juridisk teori er det uttalt at hovedformålet med skatteavtalen er å «avhjelpe internasjonal, juridisk dobbeltbeskatning».⁴⁴ Zimmer uttaler at det er et hovedformål «å fordele beskatningsmyndigheten mellom statene og på den måten unngå dobbeltbeskatning».⁴⁵ Tolkningen har videre støtte i mønsteravtalen fra OECD. Mønsteravtalen uttaler at tittelen og forordet i skatteavtalen angir konteksten for hvordan avtalen som helhet skal forstås, samtidig som den angir formålet med avtalen.⁴⁶ Forordet til skatteavtalen lyder som følger:

«The Government of the Kingdom of Norway and the Government of the Republic of Singapore desiring to conclude an Agreement *for the avoidance of Double taxation and the Prevention of Fiscal Evasion* with respect to taxes on income, have agreed as follows:» (min kursivering).⁴⁷

Vi kan se av denne formuleringen at det er to formål; det ene er å forhindre dobbeltbeskatning, det andre er å forhindre ikke-beskatning. Virkemidlene for å oppnå formålene er fordeling av beskatningsgrunlaget. Som kjent hjemler ikke skatteavtalen skattlegging, det er det hvert lands interne rett som gjør.

At selve hovedformålet er å unngå dobbelt beskatning og dobbelt ikke-beskatning, er etter mitt synspunkt, noe unyansert. Unngåelse av disse situasjonene kan vanskelig kan sies å være et mål i seg selv. Det fremstår som mer logisk at unngåelse er et delmål, eller middel for å oppnå et mer overordnet mål. Man kan tolke et slikt overordnet formål bak disse nevnte

⁴⁴ Se Naas mfl. (2017) andre avsnitt på side 80.

⁴⁵ Zimmer (2017) siste setning på side 80.

⁴⁶ OECDs mønsteravtale 2017 s. 15 under punkt 16.2.

⁴⁷ Jf. Skatteavtalen s. 1.

formålene, og det er å legge til rette for internasjonal handel. I fortalen til mønsterskatteavtalen fra FN 2021 og OECD 2017, står det:

«Desiring to *further develop their economic relationship* and to *enhance their cooperation in tax matters*» (min kursivering).⁴⁸

Denne delen av mønsteravtalen er ikke tatt med i skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Grunnen for dette har nok sammenheng med at mønsteravtalene ikke hadde en slik fortale i de tidligere versjonene.⁴⁹ Det de tidligere og nåværende utgaver likevel har, under kommentar til art. 1 «De personer overenskomsten gjelder», er en uttalelse under overskriften «improper use of the Convention» om at hovedformålet er:

«to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons».⁵⁰

Med dette overordnede ønsket om utvikling av økonomiske relasjoner mellom land, kan man tillate seg å si at forhindringen av dobbeltbeskatning og forhindring av ikke-beskatning er virkemidlene for utviklingen av det økonomiske forhold.⁵¹

Et slikt overordnet formål taler for at avtalelandene bør tolke avtalen likt. At skatteavtalene tolkes bilateralt likt, er en forutsetning for å oppnå formålene.⁵² En lik tolkning er ikke alltid mulig, men er ønskelig. Langvarig praksis bør av den grunn tillegges en viss vekt.

For å oppnå en lik fortolkning av skatteavtaler, som ofte ikke er spissformulert i slik grad at alle mulige tolkninger løses av avtaleteksten alene, er det ofte nødvendig å se til rettsfaktorer som er tilgjengelig for de kontraherende parter. Kommentarene til de ulike artiklene i mønsteravtalen er derfor av stor betydning.⁵³

⁴⁸ Se FNs mønsteravtale 2021, s. 5, og OECDs mønsteravtale 2017, s. 27.

⁴⁹ Se OECDs mønsteravtale 1977 s. 23, og OECD mønsteravtale 1992 s. 20.

⁵⁰ Se OECDs mønsteravtale 1992, kommentar nr. 7 s. 45, og OECDs mønsteravtale 1977 kommentar nr 7 s. 47, og OECDs mønsteravtale 2017 kommentar nr. 54 s. 72.

⁵¹ Bullen, Andreas, Skatteavtaletips # 46 – Uke 46: Skatteavtalenes formål, 2022.

⁵² Se Klaus Vogel on double taxation conventions, bind 1, 5.utg. Wolters Kluwer 2022, s. 50, pkt. 107.

⁵³ Se Vogel (2022) bind 1, på side 54 pkt. 116.

3.3 Rettskildemessig vekt av mønsteravtalenes kommentarer

Etter internretten kan mønsteravtalen og dens kommentarer vektlegges i stor grad.⁵⁴ Skattemyndighetene moderer dette synet noe og uttaler at «[d]et må vurderes i hvert enkelt tilfelle hvor stor betydning OECDs kommentarer skal få».⁵⁵ Når det er sagt, er ikke modellavtalen eller dens kommentarer bindende.⁵⁶

Selv om kildene ikke er bindende, utgjør de en viktig tolkningsfaktor ved at de «ofte gir uttrykk for hva som er å anse for den alminnelige forståelse av begrepene som er inntatt i skatteavtalene».⁵⁷ Videre oppfordrer OECD medlemsstatenes skattemyndigheter å basere seg på mønsteravtalen slik den tolkes etter kommentarene.⁵⁸

Både OECDs og FNs mønsteravtale har vært gjenstand for revideringer. OECD sin mønsteravtale fra 2017 er den tiende utgaven siden den første kom ut i 1963.⁵⁹ Ettersom mønsteravtalen jevnlig oppdateres, oppstår det et spørsmål om mønsteravtalenes relevans for tidligere inngåtte avtaler.

Etter OECD sitt syn vil endrede artikler og kommentarer fortsatt kunne belyse forståelsen av tidligere inngåtte avtaler.⁶⁰ Det selvsagte påpekes likevel i pkt. 35 - endringer som ikke er rent språklige eller presiserende, men som medfører materielle endringer kan ikke benyttes til forståelsen av tidligere inngåtte avtaler. Samtidig, ettersom endringer er ment som presiseringer, kan man ikke benytte en ordlydsendring, eller ny kommentar til å argumentere for at tidligere ordlyd ikke omfatter samme situasjon som angitt av den nye formuleringen.⁶¹

I internretten finnes det en rekke eksempler på at Høyesterett har tillagt reviderte kommentarer vekt ved tolkning av tidlige inngåtte skatteavtaler.⁶²

⁵⁴ Jf, Rt. 2008 s. 577 avsnitt 47 og særlig siste setning i avsnitt 48.

⁵⁵ Se Skatte-ABC 2021/22, pkt. 207-5.

⁵⁶ Se OECDs mønsteravtale 2017 pkt. 29 s. 18.

⁵⁷ Se Naas mfl. (2017) s. 86 og tilsvarende pkt 2.7.5 s. 95 flg.

⁵⁸ Se OECDs mønsteravtale 2017, pkt. 3 s. 9.

⁵⁹ OECDs mønsteravtale 2017, s. 3.

⁶⁰ OECDs mønsteravtale 2017 s. 20 følgende, særlig pkt. 34 og 35.

⁶¹ OECD mønsteravtale 2017 s. 22, pkt. 36.

⁶² Se særlig, Rt. 1997 s. 653 s. 663, Rt. 2004 s. 957 avsnitt 49 og Rt. 2008 s. 577 avsnitt 47.

At mønsteravtalen og tilhørende kommentarer kan tillegges vekt, må etter dette anses som sikker rett. Hvordan forholdet er for ikke-medlemmer er derimot mer usikkert. OECD bemerker i forbindelse med bruken av nyere kommentarer, at kommentarene gir uttrykk for «the consensus of the OECD member countries».⁶³

Ettersom Singapore ikke er et medlemsland, taler uttalelsen om «consensus of the OECD *Member countries*» mot at kommentarene kan brukes i tolkning av skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Det er i første omgang OECD-medlemsland som kommer med kommentarer, observasjoner og reservasjoner til de ulike artiklene.

Mønsteravtalen har også inntatt en rekke ikke-medlemmers standpunkt til de enkelte artikler i OECDs mønsterskatteavtale. Disse kommentarene står i et eget kapittel kalt «Non-OECD economies' positions on the OECD model tax convention».⁶⁴ I oppstillingen av landene som har fått tilgang til å fremme sitt syn på artiklene i mønsteravtalen finner vi 33 land, deriblant Singapore. At Singapore er kommentarberettiget, taler for at OECD sin mønsteravtale også vil være relevant for tolkningen av skatteavtalen mellom Norge og Singapore.

At OECDs mønsteravtale kan vektlegges i tilfeller hvor en av de kontraherende stater ikke er medlem, er blitt fastsatt i internretten av Høyesterett, se Rt. 2004 s. 957 avsnitt 46. Andre lands praksis skal også tillegges vekt, jf. Wienkonvensjonen art. 31 tredje ledd bokstav b. Dette betyr også at ikke-medlemmers praksis kan tillegges en viss vekt.

3.4 Kort om fordeling av skatteinntekter etter skatteavtalen

Som tidligere nevnt skilles det mellom globalskatteplikt og kildeskatteplikt. Prinsippet om globalskatteplikt kommer til uttrykk i skatteavtalens art. 7. Utgangspunktet etter artikkelens første ledd, er eksklusiv beskatning til selskapets hjemstat, jf. art. 4. Unntaket er dersom selskapet driver virksomhet gjennom et fast driftssted i den andre staten jf. art. 7 første ledd. Hvorvidt man anses å ha fast driftssted eller ikke, avgjøres av art. 5.

⁶³ Se OECDs mønsteravtale 2017, pkt., 35 s. 20.

⁶⁴ Se OECDs mønsteravtale 2017 s. 609 flg.

Ettersom utformingen av art. 7 gjør at den i utgangspunktet omfatter all virksomhetsprofitt, kan den som Finansdepartementet uttaler, omtales som hovedregelen for skattefordeling.⁶⁵ At art. 7 kan omtales som hovedregelen, gir dessuten mening når man ser på bestemmelsens sjette ledd som bestemmer:

«Hvor 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».

Sagt med andre ord, omhandler artiklene 6, og 8-22 særegne inntektsformer som har forrang over art. 7. Regelen gir følgelig uttrykk for at artiklene om særlige inntektsformer har forrang over art. 7 ved *lex specialis*.

Formålet med fordelingen av de ulike inntektstypene er å forhindre dobbeltbeskatning på den ene siden, og på den annen side fordele skatten for å forhindre unngåelse av skatt. Det følger derfor naturlig at dersom en inntektstype er omfattet av en artikkel, bestemmes fordelingen av denne artikkelen. Dersom ingen av de spesifikke artiklene omfatter inntekten, så faller man tilbake på den mer generelle inntektsformen om ordinær fortjeneste etter art. 7.

Utover dette har ikke skatteavtalen noen artikkel som eksplisitt løser problemstillingen hvor skatteinntekt er omfattet av flere artikler. Problemstillingen må derfor søkes løst ved *lex specialis*, eller formålsbetraktninger, konteksten, eller internretten jf. mønsteravtalens art. 3 andre ledd.

3.5 Forholdet mellom artikkel 8 og artikkel 12

Skatteavtalens system synes å bygge på den forutsetning at kun en artikkel regulerer hver enkelt typeinntekt. Hovedregelen er fordeling etter ordinær virksomhetsinntekt etter art. 7, basert på hvor selskapet er hjemmehørende etter art. 4, eller der hvor den har fast driftssted etter art. 5. For særinntekter, slik som art. 8 og art. 12 regulerer, har disse forrang over art. 7, jf. art. 7 sjette ledd.

⁶⁵ Se Finansdepartementets tolkningsuttalelse om *Artikkel 8 og 12: forholdet mellom artikkel 8 og 12 i skatteavtalen mellom Singapore og Norge*, publisert 05.07.2022.

Vogel skriver at systematikken mellom de ulike fordelingsreglene er etablert etter tradisjon.⁶⁶ Det påstås en femdelt inndeling, hvor de første tre omhandler activities, assets og capital gains. Den fjerde omhandler studenter og den såkalte «catch all clause», som i skatteavtalen kalles «annen inntekt». Den femte formen gjelder de resterende artikler som ikke faller inn under noen av de fire første.

Royalty inngår som den andre kategorien; «income from certain assets», hvor det henvises både til mønsteravtalen fra OECD og FN.⁶⁷ FN sin royalty definisjon inneholder, i likhet med skatteavtalen, leie av utstyr.⁶⁸ Inntekt fra driften av skip faller inn under den femte kategorien. Vogel påstår at den femte kategorien går foran de fire første kategoriene når han skriver:

«All distributive rules not mentioned above are special rules (*leges specialis*) in relation to those listed above: e.g., article 8 OECD and UN MC [model convention] (shipping etc.) with regard to Article 7 OECD and UN MC”.⁶⁹

Forholdet mellom art. 8 og art. 12 i skatteavtalen mellom Norge og Singapore følger samme rangordning ved at de skip som leies inn og ikke omfattes av art. 8, blir omfattet av art. 12. Inntekt fra utleie av utstyr som royalty er fraveket i de senere OECDs mønsteravtaler, da OECD mener at leie av gjenstander burde beskattes etter art. 7, som alminnelig virksomhetsfortjeneste.⁷⁰

Norges praksis, forut for den interne hjemmel for skattlegging av royalty jf. sktl. § 10-81, var at skip innleid på timecharter-basis var omfattet av art. 8. Dette medførte at skip innleid til norsk selskap fra Singapore på timecharter-basis ble skattlagt som inntekt i Singapore.

3.6 Forskjellene mellom artikkel 8 og artikkel 12

Artikkel 8 gir eksklusiv skatterett til landet hvor skipet driftes fra, jf. ordlyden «skal bare kunne skattlegges i denne kontraherende stat». Artikkel 12 på den annen side, gir begge land beskatningsrett jf. ordlyden «kan skattlegges i den annen stat» i bestemmelsens første ledd, og

⁶⁶ Se Vogel (2022) bind 1, s.36-37, pkt. 67-68.

⁶⁷ Vogel (2022) bind 1, s. 36, pkt. 67.

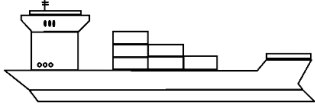
⁶⁸ Jf. FN mønsteravtale 2021, artikkel 12 tredje ledd, s. 21.

⁶⁹ Vogel (2022) bind 1, s. 37, pkt. 68.

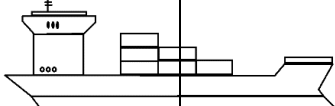
⁷⁰ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 12, s.276 pkt. 9.

ordlyden «kan imidlertid også skattlegges i den kontraherende stat» i bestemmelsens andre ledd. Forskjellen mellom beskatning etter art. 8 og art. 12 kan illustreres slik:

Figur 2. Artikkel 8

Norge	Singapore
<p data-bbox="199 450 576 483">Skipet leies av norsk selskap</p> 	<p data-bbox="809 450 1174 483">Skipet driftes fra Singapore.</p> <p data-bbox="809 535 1369 678">Singapore har eksklusiv beskatningsrett, jf. ordlyden «skal bare kunne skattlegges i denne kontraherende stat»</p>

Figur 3. Artikkel 12

Norge	Singapore
<p data-bbox="199 887 584 920">Skipet leies av norsk selskap.</p>  <p data-bbox="199 1061 746 1151">Royaltybetaling kan også skattlegges som kildeskatt i Norge, jf. art. 12 andre ledd.</p>	<p data-bbox="809 887 1305 920">Skipet leies ut fra selskap i Singapore.</p> <p data-bbox="809 1061 1345 1151">Betalingen er gjenstand for skattlegging i Singapore jf. art. 12 første ledd.</p>

En ytterligere forskjell er typen beskatning, da henholdsvis netto- og bruttobeskatning.

Artikkel 8 gjelder skatt av fortjeneste, også kalt nettoskatt. Dette betyr at selskapet som drifter skip i internasjonal fart, ikke skattlegges dersom fortjenesten er 0 eller hvis selskapet går i underskudd.

Artikkel 12 gjelder skatt av royalty, som defineres som «betaling av enhver art som mottas som vederlag», jf. art. 12 tredje ledd. Sagt med andre ord er skatten en bruttoskatt som ilegges uansett om betalingsmottakeren har en profitt eller ikke

For å eksemplifisere forskjellen mellom netto og bruttoskatt, kan man konstruere følgende scenarier:

1. Nettoskatt: Et norsk selskap skattlegges for sin inntekt på 100 kr, men før skatten ilegges skal det gjøres fradrag for kostnader som i dette eksempelet er 80 kr. Profitten

og det som ilegges skatt er da 20 kr. Med en skattesats på 25% vil den totale skatten bli 5 kr.

2. Bruttoskatt: Et norsk selskap kjøper rettighetene til en film for å ha eksklusiv rett til å vise denne på sin strømmetjeneste. Eierne av rettighetene til filmen er hjemmehørende i Singapore. For å gjøre eksempelet enklest mulig, eier selskapet fra Singapore kun rettighetene til denne ene filmen og har kostnader for produksjonen av filmen tilsvarende 60 kr. For rettighetene betaler det norske selskapet royalty på 60 kr. I dette tilfellet vil selskapet fra Singapore ha 0 kr i profitt, men likevel måtte betale skatt av royaltybetalingen fra Norge. Dersom skatt på royalty også er 25%, vil selskapet måtte betale skatt pålydende 15 kr. Noe som medfører at selskapet går i minus 15 kr etter skatt.

Som eksemplene viser, er det svært viktig å vite hvilken artikkel som kommer til anvendelse på timecharter. Det avgjørende spørsmål for denne masteravhandlingen er derfor om timecharter omfattes av art. 8 eller art. 12. Videre, dersom inntekten faller innunder begge artiklene, blir spørsmålet om hvilken av artiklene 8 og 12 som eventuelt har forrang. Et tilleggsspørsmål er hvilke konsekvenser eventuell forrang vil medføre, og om spørsmålet heller bør løses av art. 26 om mutual agreement procedure (i det videre kalt MAP).

4 Skatteavtalens artikkel 8

4.1 Kort om OECD-kommentarenes vekt

Mønsteravtalene fra både FN og OECD hadde inntil 2017 beskatningsrett etter art. 8 på stedet hvor den driftende part hadde sin reelle ledelse. Skatteavtalen mellom Norge og Singapore som ble undertegnet 19. desember 1997 og avvek fra vilkåret om reell ledelse.

Beskatningsretten etter art. 8 i skatteavtalen går til det landet hvor det driftende selskap er hjemmehørende etter art. 4.

For art. 8 i skatteavtalen mellom Singapore og Norge, var ikke tilfellet at kontraktspartene adopterte OECD sin ordlyd. Det er mer riktig å si at OECD adopterte ordlyden til de ulike staters skatteavtaler.⁷¹ Det er derfor hensiktsmessig å si noe om vektingen av kommentarene til de nåværende mønsteravtalers art. 8.

Vogel argumenter godt for at kommentarer i etterfølgende revisjoner tillegges mindre vekt, da innholdet i disse kommentarene ikke var kjent for avtalepartene ved avtalens signeringstidspunkt.⁷² Det argumenteres i tillegg for at vektleggingen må begrenses i tilfeller hvor en av kontraktspartene ikke er OECD-medlemsland.⁷³

På den annen side, er det som allerede nevnt muligheter for både Norge og Singapore og komme med innvendinger i OECDs mønsteravtale, under reservasjoner og/eller posisjoner til de ulike artiklene. Sett i lys av en stadig utviklende internasjonal samhandel, må traktater til en viss grad måtte tolkes dynamisk i tråd med tiden. Det er derfor gode holdepunkter for at kommentarer til reviderte utgaver må kunne vektlegges. I alle fall gir kommentarene et tolkningsalternativ på lik linje med juridisk litteratur. Dette forutsetter at ordlyden er lik mellom tidligere skatteavtaler og nåværende mønsteravtaler.

⁷¹ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 219 pkt. 2.

⁷² Se Vogel (2022) bind 1, s. 57, pkt. 122-123.

⁷³ Vogel (2022) bind 1, s. 57 pkt. 121.

4.2 Tolkning av vilkår etter artikkel 8

4.2.1 Fordeling av skattegrunlaget

Skattleggingsretten etter art. 8, er eksklusiv til hjemstaten, jf. ordlyden «skal bare kunne skattlegges». Grunnen til dette ligger i hvordan driften utføres og hvilke komplikasjoner som ville oppstått dersom skattleggingsretten ikke var eksklusiv.

Driften av skip i internasjonal fart foretas ofte av rederier som drifter flere skip. Alle disse skipene krysser som regel flere landegrenser og stopper ved ulike havner for eksempelvis av- og påstigning av mennesker. Hvis dette gjøres ofte nok, kan stater kunne anse foretaket for å ha fast driftssted i havnens hjemstat etter art. 5. Hadde dette vært tillatt, ville rederier kunne endt med å forholde seg til svært mange skattemyndigheter. For å unngå denne problematikken er det eksplisitt ønsket at kun staten hvor driften utføres fra, skal kunne skattlegge.⁷⁴

Artikkel 8 gjør dermed, med sin eksklusive skattleggingsrett, et unntak fra regelen om at et foretaks fortjeneste kan skattlegges i staten hvor selskapet eller innretningen har sitt faste driftssted, jf. art. 7 første ledd, jf. art. 5.

4.2.2 Internasjonal fart

Artikkel 8 omhandler fordeling av skattefundamentet for driften av skip i internasjonal fart. Definisjonen av internasjonal fart fremkommer av art. 3 første ledd bokstav g:

««[I]nternasjonal fart» betyr enhver transport med skip [...] drevet av et foretak hjemmehørende i en kontraherende stat, unntatt når skipet [...] går i fart bare mellom steder i den annen kontraherende stat».

Ordlyden «internasjonal» tilsier at skipet må seile mellom to eller flere land. Likevel er definisjonen videre enn dette.⁷⁵ Enhver transport er omfattet, så lenge skipet er driftet fra et foretak i en kontraherende stat. Vilkåret er dermed også oppfylt dersom skipet seiler utelukkende innenlands i foretakets hjemstat, eller innenlands i en tredjestat.⁷⁶

⁷⁴ Se Vogel (2022), bind 1, s. 621, pkt. 3.

⁷⁵ Stig Sollund, *Bestemmelser om beskatning av internasjonal skipsfart i skatteavtalene*, publisert i *Skatterett* 1988 s. 31-43 (SR-1988-31), Universitetsforlaget, s. 32.

⁷⁶ OECDs 2017 kommentar til art. 3, s. 95. pkt. 6

Unntaket fra dette er dersom skipet driftes fra, eksempelvis Singapore, og kun seiler innlands i Norge, jf. ordlyden i art. 3 første ledd bokstav g som sier: «unntatt når skipet [...] går i fart bare mellom steder i den annen kontraherende stat».

4.2.3 Skattesubjektet

4.2.3.1 Overordnet

Ordlyden i art. 8 første ledd stemmer overens med OECD-mønsteravtale fra 2017. Dette er også påpekt av Finansdepartementet i deres tolkningsuttalelse på avsnitt 3 under pkt. 3.1. Finansdepartementet hevder etter dette at kommentarene til art. 8 i mønsteravtalen dermed er «sentrale tolkningsmomenter». I forarbeidene til skatteavtalen uttales det at både OECD- og FNs mønsteravtale er blitt benyttet, men at det er i hovedsak OECD sin mønsteravtale som ligger til grunn.⁷⁷ Følgelig benyttes OECDs mønsteravtale fra 2017 og tilhørende kommentarer i den videre fremstilling.

Av art 8 første ledd første setning, er det et «foretak i en kontraherende stat» som kan være skattesubjektet. Definisjonen av begrepet finnes i art. 3 første ledd, bokstav e. Definisjonen lyder som følger:

««foretak i en kontraherende stat» [...] betyr [...] et foretak *som drives av en person bosatt i en kontraherende stat*» (min kursivering)

En «person» er definert til å gjelde både fysiske- og juridiske personer, jf art. 3 bokstav c og d. Videre betyr «person bosatt i en kontraherende stat» enhver person som etter internretten er skattepliktig til det kontraherende land av følgende grunner: «domisil, bopel, sete for ledelsen eller ethvert annet lignende kriterium».

Dersom personen anses skattepliktig til begge land etter deres respektive internrett, skal spørsmålet for fysiske personer avgjøres av art. 4 andre ledd. For juridiske personer avgjøres spørsmålet av hvor selskapet sin «virkelige ledelse har sitt sete», jf. art. 4 tredje ledd. Med hensyn til oppgavens tema og tidsbegrensning, vil drøftelsen i det videre avgrenses mot vurderinger av hvor skattesubjektet har sitt skattemessig bopel etter art. 4.

⁷⁷ St.prp.nr. 34 (1997-98), 2. Generelle bemerkninger.

Foreløpig har vi kun sett på hvem som kan være skattesubjekt. I shippingbransjen forekommer ulike type selskapsstrukturer, eller utleie av skip back-to-back, dvs. hvor selskap A leier ut skipet på bareboat-basis til selskap B, som i tur bemanner skipet og leier ut til selskap C under timecharter-vilkår. For å avgjøre hvilket foretak som er det skattepliktige, må vi vurdere *hvem som* anses å utføre «driften av skip», jf. art. 8 første ledd, eller «operation of ships» som det står i den engelske utgaven.

4.2.3.2 Driften av skip

Ordlyden «driften av skip» i art. 8, og ordlyden «enhver transport» i art. 3 første ledd bokstav g, taler for at det er uten betydning om man eier eller leier skipet. Tolkningen har støtte i kommentarene til mønsteravtalen fra OECD som uttaler at man faller innunder art. 8 uansett om man eier, leier eller har skipet til sin disposisjon.⁷⁸ Kommentaren knytter seg til hvilken profitt som kan skattlegges, men det bidrar til en viss grad også til forståelsen av hvem som anses å drifte skipet.

Det legges til grunn at leie av skip viser til bareboat-leie. I utgangspunktet skulle man tro at «skipet til sin disposisjon» siktet til reisecerteparti- eller timecharteret skip slik at den som hyrer skipet på timecharter-basis skattlegges etter art. 8. Det er i denne forbindelse viktig å huske på at kommentaren viser til hvilken profitt som omfattes av art. 8, og ikke hvem som kan skattlegges. Hvem som kan skattlegges for profitten avklares ved senere kommentar.

Både eier og drifter man skipet, er svaret på hvem som er skattesubjekt gitt. Det samme kan i utgangspunktet sies for leie av skip på bareboat-basis, da leietager har ansvaret for daglig drift og overordnet drift av skipet. Det er likevel et unntak fra dette, som drøftet under punkt 4.2.3.3.

Svaret er imidlertid ikke like enkelt for skip under timecharter-avtale. Kommentar til art. 8, gir nærmere veiledning på spørsmålet om skip hyret på timecharter- eller full basis:

“Profits obtained by leasing a ship or aircraft on charter fully equipped, crewed and supplied must be treated like the profits from the carriage of passengers or cargo”.⁷⁹

⁷⁸ OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 219 pkt. 4.

⁷⁹ OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 220 pkt. 5.

Ordet «leasing» er nøytralt og angir ikke om det er leietaker eller utleier som blir skattesubjektet. Den naturlige konklusjonen er likevel, ut fra sammenhengen at utleier blir skattesubjektet, da det er utleier som får profitt av leasing.⁸⁰

Et annet spørsmål er hva som menes med ordet «drift». Ordlyden er relativt vag da begrepet ikke avgrenser mot ulike typer drift. Det kan derfor tenkes at det er snakk om operasjonell drift av selve skipet, eller kommersiell drift som må sies å være av en mer overordnet form for kontroll over ett eller flere skip. Med tanke på at skattesubjektet må være et foretak, og den engelske versjonen bruker flertallsformen «operation of ships», er det mest nærliggende å konkludere med sistnevnte form for drift hvor man har en form for overordnet kontroll.

For å nærmere definere innholdet i drift av skip, og ettersom «driften av skip» ikke er definert i skatteavtalen, skal det i første omgang vurderes om begrepet kan forstås ut ifra sammenhengen, jf. art. 3 andre ledd. For å få en bedre forståelse av hva «driften av skip» omfatter, kan derfor begrepet ses i sammenheng med art. 8 andre ledd.

4.2.3.3 Driften av skip leid på bareboat-basis

Utgangspunktet er som kjent at leietager drifter skip innleid på bareboat-vilkår. Artikkel 8 andre ledd bestemmer at inntekt fra bareboat-utleie og inntekt fra «bruken av, vedlikeholdet av eller utleien av containere (innbefattet tilhengere og tilknyttet utstyr for transport av containere) benyttet til transport av varer» også anses for å være fortjeneste ved «driften av skip». I slik tilfeller blir utleier den som drifter skipet.

Vilkåret er likevel at «slik utleie eller slik bruk, vedlikehold eller utleie, står i sammenheng med driften av skip [...] i internasjonal fart». En mer treffende ordbruk er muligens, slik den engelsk utgave benytter: «incidental to the operation of ships [...] in international traffic». Med andre ord, vil drift av skip kun omfatte utleie på bareboat-vilkår dersom det er en mindre, eller ubetydelig biinntekt tilknyttet hovedbeskjeftigelsen.

I juridisk teori, med støtte fra australsk rettspraksis, uttaler Vogel at hvem som anses å drifte et skip under bareboat-leie avhenger hovedsakelig av følgende faktorer: «duration, frequency and economic significance to the enterprise».⁸¹

⁸⁰ Se Vogel (2022) bind 1, s. 645, pkt. 38.

⁸¹ Se Vogel (2022) bind 1, s. 645, pkt. 39.

Et forenklet men beskrivende eksempel er at et selskap eier 100 skip, drifter 99 av dem og leier ut ett på bareboat-vilkår. Selskapet vil fortsatt være ansett å drifte skipet utleid på bareboat-vilkår i denne situasjonen.

4.2.3.4 Skattesubjektets andre tilknyttede aktiviteter

Også andre tilknyttede aktiviteter til driften av skip omfattes av begrepet drift, for eksempel transport av mennesker eller varer med lastebil til skipet for videre transport. Dette følger av kommentarene til art. 8, som i utgangspunktet omhandler hvilke inntekter som omfattes.⁸² Nøyaktig hvilke tilknyttede aktiviteter som aksepteres, er det derimot uenigheter om blant de ulike medlemsland.⁸³

Det må her fremheves at Singapore har uttalt seg om tilknyttet virksomhet i mønsteravtalen fra OECD. Deres posisjon er at tilknyttet virksomhet, som ikke eksplisitt er nevnt i art. 8, ikke reguleres av art. 8.⁸⁴ Denne tolkningen synes også forutsatt i forarbeidet til skatteavtalen, hvor inntekter som ikke omhandler drift av skip reguleres etter art. 7.⁸⁵

Sett i lys av ønsket om å oppnå en lik fortolkning mellom kontraherende stater,⁸⁶ legges det til grunn at kun de tilknyttede virksomheter som opplistet i art. 8 er omfattet.

Spørsmålet som da må besvares er hvem som anses å drifte skip, i selskapsstrukturer med mor- og datterselskap, eller selskap med delt ansvarsform, eller samarbeid i en pool-ordning.

4.2.3.5 Selskapsstrukturer

For å besvare spørsmålet og ytterligere avgrense hvem som anses å utføre «drift av skip», er det relevant å se til bestemmelsen slik den var utformet av FN og OECD frem til 2017. I de tidligere versjonene av OECDs mønsteravtaler var beskatningsretten gitt til det land hvor selskapet hadde sitt «effective management».⁸⁷

⁸² Se OECDs mønsteravtale, 2017, kommentarer til art. 8, s.219 flg. Pkt. 4 til 14.

⁸³ Se OECDs mønsteravtale, 2017, s. 224-225, pkt. 28, 29, 31 og 42.

⁸⁴ Se OECDs mønsteravtale 2017, positions on Article 8, s. 631, pkt. 11.

⁸⁵ Se St.prp. nr. 34 (1997-98) under del 3, bemerkning til art. 8, første avsnitt.

⁸⁶ Vogel (2022), bind 1, s. 50, pkt. 107.

⁸⁷ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 219 pkt. 2.

Det var virkelig ledelse som var vilkåret til beskatningsrett. Grunnlaget for endringen var at begrepet «effective management» er «vanskelig å anvende på samarbeidsforhold».⁸⁸

I teorien er det uttalt at vilkåret om virkelig ledelse avgjøres av «hvor de sentrale beslutningene for virksomheten tas, som regel med hovedvekt på den type beslutninger som normalt tas på styringsnivå».⁸⁹ Det påpekes likevel at vurderingen vil være en helhetsvurdering hvor også andre momenter er av betydning. Det var med andre ord irrelevant hvilket land selskapet hadde fast driftssted i, det avgjørende var hvor den reelle ledelsen ble utført fra.

Det avgjørende for den nye formuleringen i mønsteravtalen av OECD fra 2017, som samsvarer med ordlyden til skatteavtalen mellom Norge og Singapore, er hvor selskapet hører hjemme etter art. 4, som redegjort for ovenfor.⁹⁰ Sagt på en annen måte, er skattyter det selskapet som mottar fortjenesten av driften av skip i internasjonal fart.

Hvem som har den reelle ledelsen, f.eks. et morselskap, er i utgangspunktet uten betydning. Unntaket er der foretaket anses hjemmehørende i begge kontraherende stater etter deres respektive internrett. For slike tilfeller vil spørsmålet avgjøres av hvor selskapets «virkelige ledelse har sitt sete», jf. art. 4 tredje ledd.

Når det gjelder deltakelse i samarbeidskonstellasjoner, vil hver deltaker skattlegges der det har sitt skattemessig bopel. Dette følger eksplisitt av at selskap skattlegges der de er hjemmehørende, jf. art. og art. 8 tredje ledd sin ordlyd; «Bestemmelsene i punktene 1 og 2 får også anvendelse på fortjeneste oppebåret ved deltakelse i en «pool», et felles forretningsforetak eller i et internasjonalt driftskontor». Tilsvarende gjelder for selskap som har ansvarlige deltakere, i hvert fall fra et norsk perspektiv.⁹¹ Begrunnelsen er at det i slike tilfeller ikke er selskapet som driver virksomheten, men hver enkelt deltaker.

Nå som spørsmålet om hvem som kan skattlegges er vurdert, blir neste spørsmål hva som er skattegrunnlaget.

⁸⁸ Se Zimmer (2017), s. 226 og tilsvarende Naas mfl. (2017) s. 545.

⁸⁹ Naas, mfl., (2017), på side 544.

⁹⁰ Se delkapittel. 4.2.3.1.

⁹¹ Se Naas, mfl. (2017), s. 545.

4.2.4 Skattegrunnet

4.2.4.1 Profitt som skattegrunnet

Skattegrunnet som fordeles etter art. 8 følger av bestemmelsens første ledd som uttaler at det dreier seg om «fortjeneste som oppbæres [...] ved driften av skip i internasjonal fart». Fortjeneste er et annet ord for profitt, som betyr at det er tale om en nettoskatt hvor kostnadene for driften trekkes fra før skatten kan ilegges.

Det er i utgangspunktet profitten fra frakt av personer eller varer som er omfattet, jf. ordlyden «enhver transport» etter art. 3 første ledd bokstav g.

Videre er profitt fra bareboat-utleie i visse tilfeller omfattet av artikkelen, jf. art. 8 andre ledd bokstav a. Slik leie kan omfattes dersom den anses som “ancillary activity of an enterprise engaged in the international operation of ships”. Dette må ikke forveksles med driften av skip leid på bareboat-vilkår, noe som vil være profitt som skattlegges på leietagers hånd.

Utover dette er det ingen nærmere veiledning om hvilke inntekter som omfattes av profitt og hvilke kostnader som kan fradragsføres. Grunnen til dette er at skatteavtalen kun hjemler fordelingen av skattefundamentet og ikke utregningen av selve skatten – følgelig beror slike vurderinger på internretten.

Kommentar nr. 4 til art. 8 første ledd, påpeker at det i første rekke er

«profits directly obtained by the enterprise from the transportation of passengers or cargo by ships or aircraft (whether owned, leased or otherwise at the disposal of the enterprise) that it operates in international traffic».⁹²

kommentaren angir at profitt fra drift av skip i internasjonal fart skattlegges etter art. 8, uansett om skipet er eid, leid eller til foretakets disposisjon. Sagt med andre ord, vil både bareboat, timecharter og voyagecharter være regulert av art. 8 så fremt disse oppfyller vilkåret om internasjonal fart.

Det påpekes i kommentarene at utviklingen i shippingindustrien har utviklet seg til å gjelde flere variasjoner av aktiviteter som «permit, facilitate or support their international traffic operations». Art. 8 første ledd er derfor også ment å dekke profitt som er «directly

⁹² OECDs mønsteravtale 2017, pkt. 4 på side 219 flg.

connected», i tillegg til aktivitet som ikke er direkte tilknyttet til «the operation of the enterprise». Vilkåret for sistnevnte er at aktiviteten er «ancillary to such operation», dvs. at tilleggsaktiviteten er nødvendig for driften.

Som vi ser favner bestemmelsen svært vidt. All profitt som har en tilstrekkelig tilknytning til primærdriften omfattes av art. 8 første ledd. Av kommentar 4.1 og 4.2 gis det nærmere veiledning til hvilke aktiviteter som omfattes. Aktivitet som har direkte tilknytning til transportering av gods eller mennesker, utført av «the enterprise», anses å være direkte tilknyttet transporten. Etter 4.2 er aktivitet som ikke må gjennomføres for selskapets egen drift, men som gir en «minor contribution relative to such operation and are so closely related to such operation that they should not be regarded as a separate business or source of income of the enterprise» skal anses «ancillary».

4.2.5 Oppsummering

Etter analysen ovenfor ser vi at skip som driftes i internasjonal fart omfattes av art. 8 både for selveid, leid eller skip som er til et foretaks disposisjon. Artikkel 8 gir eksklusiv skattleggingsrett til det selskap som drifter skipet. For skip leid på bareboat-vilkår er hovedregelen at leietager drifter skipet. Inntekt fra bareboat-utleie kan i visse tilfeller også beskattes etter art. 8. For timecharter og reiseCERTeparti er det utleier som drifter skipet.

Vi må videre se på de ulike formene for leie av skip også omfattes av art. 12 før det må vurderes hvilken av de to artiklene som eventuelt har forrang over den andre.

5 Skatteavtalens artikkel 12

5.1 Tolkning av vilkårene etter artikkel 12.

5.1.1 Skattesubjektet

Det følger av art. 12 første ledd at den som kan være skattesubjektet, er «person bosatt i den annen kontraherende stat». Person er definert i art. 3 første ledd, bokstav c:

««person» omfatter en fysisk person, et selskap og enhver annen sammenslutning av personer»

Videre er «selskap» definert i art. 3 første ledd bokstav d, som «enhver juridisk person eller enhver enhet som i skattemessig henseende behandles som en juridisk person».

Kretsen av hvem som kan anses som skattesubjekt etter art. 12, er etter dette meget stor. Denne kretsen snevres inn ved at skattesubjektet må være mottaker av royaltybetaling som skriver seg fra den ene kontraherende stat, og at mottakeren må være bosatt i den annen kontraherende stat, jf. art. 4.

5.1.2 Fordeling av skattegrunlaget

Artikkel 12 første ledd angir at royalty som «skriver seg fra en kontraherende stat og utbetales til en person bosatt i den annen kontraherende stat, kan skattlegges i denne stat». Sagt med andre ord må debitoren og kreditoren være hjemmehørende i hver sin stat. For at skatteavtalen skal komme til anvendelse, må partene være hjemmehørende i henholdsvis Singapore og Norge, ettersom dette er de kontraherende statene skatteavtalen.

Hovedregelen er at skatten betales i det land hvor inntekten oppebæres, i mottakerlandet. Ordlyden «kan skattlegges» betyr at retten til skattlegging ikke er eksklusiv.

I artikkelens andre ledd gis staten, hvor betalingen utføres fra, også skatterett, jf. ordlyden «kan imidlertid også skattlegges i den kontraherende stat som den skriver seg fra». Denne stats beskatningsrett begrenses til 7% av bruttobeløpet dersom mottaker er «den virkelige rettighetshaver», jf. art. 12 andre ledd.

Det forutsettes videre at den «virkelig rettighetshaver» av royaltybetalingen ikke har fast driftssted i staten hvor debitoren av royaltybetalingen befinner seg, jf. art. 12. fjerde ledd. I så tilfelle, vil ikke art. 12 første og andre ledd komme til anvendelse, og inntekten vil beskattes ved det faste driftsstedet jf. art. 7.

På samme måte, forutsettes det at debitoren ikke utfører betalingen gjennom en tredjepart som har fast driftssted i en annen stat enn Singapore og Norge. I så tilfelle vil man måtte benytte seg av den skatteavtale mellom tredjelandet og det land kreditor er hjemmehørende, jf. art. 12 femte ledd.

Når to land har beskatningsrett, står man i utgangspunktet ovenfor en dobbeltbeskatningssituasjon. For å forhindre dobbeltbeskatning, må vi se til art. 24 om «unngåelse av dobbeltbeskatning».

I lys av oppgavens tema, ser vi på art. 24 med perspektivet hvor royaltybetaling utføres fra Norge til Singapore. Oppebæreren av inntekten hører i så tilfelle til i Singapore og art. 24 første ledd kommer til anvendelse. Etter bestemmelsen skal det gjøres fradrag for skatten betalt i Norge, «enten direkte eller gjennom avkortning» på skatten ilagt i Singapore. Utrekningen av fradraget beror på internretten til Singapore, noe det spesifikt er tatt forbehold om i bestemmelsens første ledd andre setning

Fradrag kan også føres dersom Singapore beskatter inntekten som shippinginntekt, mens Norge ilegger kildeskatt på royaltybetalingen. Forutsetningen er at Singapore anser Norges skatting riktig i henhold til skatteavtalen. Mer om dette under konsekvensbetraktninger i kapittel 6.

5.1.3 Skattegrunlaget

Artikkel 12 omhandler fordelingen av skattegrunlaget royalty. Hva som er royalty er definert av artikkelens tredje ledd: «betaling av enhver art som mottas som vederlag for bruken av eller retten til å bruke» nærmere spesifiserte immaterielle- eller materielle eiendeler, eller opplysninger om erfaringer til slike materielle eiendeler. I den videre fremstillingen avgrenses det mot immaterielle eiendeler og erfaringer om de spesifiserte materielle eiendeler.

Ordlyden tilsier som tidligere nevnt, at skatten ilegges selve betalingen, som betyr at skatting av bruttoinntekt.

Den naturlig språklige forståelsen av «betaling av enhver art», tilsier at bestemmelsen favner svært vidt. Selv om den mest naturlige formen for betaling gjøres med penger, kan det også tenkes andre former for betaling ettersom «enhver art» omfattes.

OECDs mønsteravtale fra 2017 har samme ordlyd, «payments of any kind».⁹³ Kommentaren gitt av OECD til artikkelen angående denne ordlyden kan derfor benyttes. Etter kommentar til art. 12 andre ledd, uttales det at uttrykket betaling har en vid rekkevidde siden

«the concept of payment means the fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the creditor in the manner required by contract or by custom».⁹⁴

Denne kommentaren avgrensner på sett og vis mot andre former for betaling enn med penger, ettersom det vises til «funds» som oversatt betyr penger satt til side for et spesifikt formål.⁹⁵

Når betaling betyr «fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the creditor», forstås det slik at betaling forekommer først i det øyeblikk forpliktelsen til å gjøre pengene disponible for kreditoren er fullført. En pengesum avsatt på låst konto, som kreditor ikke har tilgang til før etter korrekt oppfyllelse av kontrakten, er derfor ingen betaling etter art. 12. Dersom kontrakten oppfylles korrekt og debitor forpliktes å gjøre pengene tilgjengelig for kreditor, vil dette være en betaling fra det tidspunkt kreditor har disposisjon over midlene.

Royaltybetaling avgrenset i den form at betalingen er uløselig knyttet til bestemte former for utstyr, herunder industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr.

Utstyr er ikke definert i skatteavtalens art. 3. Dermed må man falle tilbake på de kontraherende parters interne rett «dersom ikke annet fremgår av sammenhengen», jf. art. 3 andre ledd. Et spørsmål som da må besvares er hvorvidt skip omfattes av disse utstyrstypene sett ut ifra sammenhengen, eller om internretten bestemmer. I det videre vil IKV-utstyr brukes som samlebetegnelse for industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr.

5.1.4 Er skip omfattet av IKV-utstyr?

Ordlyden utstyr, eller equipment som den engelske utgaven bruker, trekker i retning av at det dreier seg om mindre gjenstander.⁹⁶ Eksempelvis vil man si at håndholdte gjenstander en

⁹³ Se OECDs mønsteravtale 2017, art. 12, andre ledd, på side 39.

⁹⁴ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 12, s. 275, pkt. 8.3

⁹⁵ <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/fund> , hentet 09.03.2023, klokken 18.06.

⁹⁶ <https://naob.no/ordbok/utstyr> Hentet 10.03.2023 klokken 12.32.

snekker benytter i sin virksomhet er utstyr, og at snekkeren frakter utstyret i bilen. I dette eksempelet er det vanskelig å benevne bilen som snekkerens utstyr.

Likevel taler utstyrstypene, særlig industrielt utstyr, for at det også kan være større eiendeler, ofte omtalt som driftsmidler eller anleggsmidler. Det kan derfor tenkes at skip er et utstyr i vid betydning, da skipet benyttes som utstyr for frakt.

Det er kun FN som fortsatt innehar betaling for bruken eller retten til bruk av slikt utstyr i art. 12.⁹⁷ OECD fjernet dette fra sin definisjon i 1992, da det var ønsket at inntekt fra utleie av utstyr heller skulle beskattes etter virksomhetsinntekt jf. art. 7.⁹⁸ FNs mønsteravtale fra 2021 og OECDs mønsteravtale fra 1977 kan derfor benyttes for å klargjøre hva som omfattes av industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr.⁹⁹

OECDs mønsteravtale fra 1977 gir liten veiledning til hva som omfattes av typene utstyr, men gir likevel holdepunkter for at store eiendeler omfattes. I kommentar til art. 12 andre ledd, punkt 14 på side 117-118 gis det råd i det tilfelle hvor kontraherende parter ikke blir enige om avgrensningen av utstyr. Rådet er å tillegge en setning etter utstyr, om at «immovable property» reguleres av art. 6. Dermed kan dette tas til inntekt for at mobile eiendeler, slik som skip utgjør, vil omfattes av utstyr.

I FNs mønsteravtale uttales det følgende om uttrykket «equipment»:

The term “equipment” is not defined in this Model. Accordingly, the provisions of paragraph 2 of Article 3 apply, which means that the term may have different meanings in different States. **However, a feature that is always present is that the equipment will be used in the performance of a task. It is a tool used by a business in the sense that it is not enjoyed for its own sake.** Thus, for example, a car rented by a tourist will not be considered to be “equipment.” **Neither can equipment include** intellectual property, immovable property covered by Article 6, or **property covered by Article 8.** Industrial, commercial or scientific equipment is clearly a subset of equipment and may, outside of a consumer context, include (this is

⁹⁷ Se FNs mønsteravtale 2021, art. 12 tredje ledd, s. 21.

⁹⁸ Se OECDs mønsteravtale 1992, kommentar til art. 12, s. 136 pkt. 9.

⁹⁹ Se OECDs mønsteravtale 1977, art. 12 andre ledd, s. 33.

not an exhaustive list) ships, aircraft, cars and other vehicles, cranes, containers, satellites, pipelines and cables etc.». ¹⁰⁰ (mine uthevinger).

Etter denne kommentaren synes det klart forutsatt at eiendeler omfattet av art. 8 ikke kan sies å være utstyr etter art. 12. Likevel påpekes det, slik også Finansdepartementet henviser til, at skip kan være IKV-utstyr utenfor «consumer context». Ordet «neither» må derfor forstås benyttet som bindeord slik at eiendom dekket av art. 8 til privat konsum ikke kan omfattes av art. 12.

Som tidligere gjennomgått, er inntekt fra bareboat-uleie kun omfattet av art. 8 dersom det står i sammenheng med («is incidental to») driften av skip i internasjonal fart, se art. 8 andre ledd. Det er derfor liten tvil om skip leid på bareboat-vilkår er omfattet og regulert av art. 12, dersom utleien ikke er underordnet den totale driften av skip.

Det kan derfor konkluderes med at skip er omfattet av IKV-utstyr. Dette er likevel ikke nok til å konstatere om skip på timecharter-vilkår er omfattet, ettersom art. 12 oppstiller et tilleggsvilkår om at betalingen gjelder «bruken av, eller retten til bruk» av IKV-utstyr.

At leietager bruker eller har rett til å bruke båten under bareboat-leie, er ikke kontroversielt. Det som er mer problematisk, er hvorvidt skip under timecharter-vilkår kan sies å være leid slik at leietager bruker eller har rett til å bruke skipet jf. art. 12.

5.1.5 Bruken av, eller retten til bruk av skip

Først og fremst avgrenser ordlyden mot finansiell leasing. Ved finansiell leasing betales det ikke for bruk, men betales for eierskap. Slik leasing er eksplisitt nevnt å falle utenfor rammene av art. 12. ¹⁰¹ For leasingavtaler hvor leietaker har opsjon til å kjøpe skipet ved utløpet av kontrakten, vil likevel hver betaling frem til eventuell utførelse av opsjonen anses for royaltybetaling etter art. 12.

En alminnelig språklig forståelse av ordlyden «bruken av, eller retten til bruk» taler for at debitor selv må anvende skipet, eller i det minste ha rett til å anvende skipet selv. Det kan, på

¹⁰⁰ FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 372, pkt. 19

¹⁰¹ Se OECDs mønsteravtale 1977, kommentar til art. 12, s.116 pkt. 9.

den annen side også sies, at «bruken av» også omfatter en form for nyttegjøring av skip. Eksempelvis kan man si at bruker skip for å frakte varer eller mennesker fra A til B.

For voyagecharter er det vanskelig å konkludere med annet enn at dette er en ren tjeneste som ikke kan omfattes av art. 12. Å si at betaling til selskap for et skips enkeltreise er leie av skip, blir noe kunstig. På samme vis er det få som vil si at betaling for en enkelt frakt med trailer, vil medføre leie av selve traileren.

Det er sterke holdepunkter i teorien for at timecharter anses som tjeneste, snarere enn leie av selve skipet. Vogel hevder at skip under timecharter og voyagecharter er bruk av tjenester og ikke leie av skip.¹⁰² Likevel kan det settes spørsmåltegn ved om alle former for timecharter-avtaler er rene tjenester.

Det grunnleggende premisset for hvorvidt man anser hyring av skip på timecharter-vilkår for å falle inn under art. 12 eller ikke, må kunne sies å være hvordan man definerer timecharter. Finansdepartementet synes i sin tolkningsuttalelse å ha utført en begrenset vurdering av de ulike formene for timecharter-avtaler. Etter deres forståelse er timecharter-avtaler

«en befraktningsavtale der utleier [...] leverer et fullt utstyrt og bemannet skip».¹⁰³
(min kursivering).

Uttalelsen legger en sterk føring for at alle former for timecharter-avtaler dreier seg om leie av skip og ikke betaling av tjeneste. Finansdepartementet har da tilsvarende Vogel, et svart-hvitt resonnement, hvor man utelukker at det finnes timecharter-avtaler som havner mellom disse ytterpunktene, dvs. i en gråsoner. Etter min mening er både Finansdepartementet og Vogel noe unyanserte ved behandlingen av skip under timecharter-vilkår.

Timecharter-avtaler er privatrettslige kontrakter som i stor grad kan variere i sitt innhold. Dette kan enkelt illustreres ved å inkludere en ny term kalt timecharter-light. Begrepet er etter sin ordlyd ment å illustrere en enklere form for timecharter-avtale hvor man i hovedsak leier skipet, men hvor utleier også har et lite antall mannskap inkludert. En slik avtale vil muligens

¹⁰² Se Vogel (2022) bind1, s. 1127, pkt. 18. og s. 645 pkt. 38.

¹⁰³ Se Finansdepartementets tolkningsuttalelse s. 3, pkt. 2.

kunne sies reelt å være en bareboat-avtale, hvor mannskap er inkludert for å omgå skattereglene. For slike tilfeller stiller jeg meg bak Finansdepartementets tolkningsuttalelse.

Ved diskusjonen om innholdet i de ulike kontraktene, er det naturlig å nærmere analysere innholdet i prinsippet om *mixed contracts*, og videre hvorvidt timecharter-avtaler kan anses som en *mixed contract*. I det videre omtales prinsippet for blandede kontrakter.

5.1.6 Kan alle timecharter-avtaler anses å være blandede kontrakter?

5.1.6.1 Nærmere om blandede kontrakter

Behandlingen av blandede kontrakter er et prinsipp som ikke fremkommer av skatteavtalen direkte, men av mønsteravtalenes kommentarer. FNs mønsteravtale nevner i kommentar til art. 1, at skattytere i noen tilfeller endrer innholdet i kontrakter for å selv bestemme hvilken fordelingsbestemmelse (art. 6 – art. 21) som regulerer inntekten.¹⁰⁴

En av måtene dette gjøres på, er å tilby en sammensatt kontrakt som består av tjeneste, varer og kunnskap. Ettersom skattesatsene for de ulike bestanddeler kan være ulike, kan skattyter ved å holde totalprisen lik, for deretter å endre prisen på de ulike delene av kontrakten, forminske den totale skatten.¹⁰⁵ Det overordnede hensyn bak prinsippet må kunne sies å være å unngå slik skatteunndragelse.

Et av FNs konkrete eksempler på en blandet kontrakt er hvor man i kontrakten både betaler for en sangopptreden og deretter betaler royalties for avspilling av opptak fra opptredenen.¹⁰⁶

Hvordan man behandler blandede kontrakter fremkommer kun i kommentarene til art. 12, som i stor grad gjengir kommentarinneholdet til OECD sin mønsteravtale.¹⁰⁷ Selv om det kun oppgis i kommentarene til art. 12 hvordan blandede kontrakter skal splittes, må det på bakgrunn av overnevnte avsnitt sies at prinsippet skal anvendes generelt og ikke bare for forskjellige royaltyinntekter etter art. 12 tredje ledd.

«The appropriate course to take with a mixed contract is, in principle, to break down, on the basis of the information contained in the contract or by means of a reasonable

¹⁰⁴ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 1, s. 123, pkt. 129.

¹⁰⁵ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 1, s. 124, pkt. 132.

¹⁰⁶ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 369, underpunkt. 18.

¹⁰⁷ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 363 underpunkt 11.6.

apportionment, the whole amount of the stipulated consideration according to the various parts of what is being provided under the contract, and then to apply to each part of it so determined the taxation treatment proper thereto”.¹⁰⁸(min kursivering).

Gjennomgående i FNs mønsteravtale blir det uttalt at “substance over form” gjelder, se for eksempel FNs mønsteravtales kommentar til art. 12, punkt 30 på side 377. Setningen «on the basis of the information contained in the contract” må kunne sies å sikte til at kontraktens innhold avgjør, og ikke kontraktsformen. Det er altså innholdet i kontrakten som er avgjørende, og ikke kontraktstypen. Dette trekker sterkt i retning av at man ikke kategorisk kan konkludere med at alle timecharter-avtaler er leie av skip.

FN uttaler videre at det finnes unntak fra prinsippet med følgende sitat:

«If, however, one part of what is being provided constitutes by far the principal purpose of the contract and the other parts stipulated therein are only of an ancillary and largely unimportant character, then the treatment applicable to the principal part should generally be applied to the whole amount of the consideration.»¹⁰⁹

Finansdepartementet benytter samme sitat i tolkningsuttalelsen, og er relativt rask til å konkludere at skip ikke er av underordnet karakter i timecharter-avtalen. De uttaler deretter at timecharter-avtaler prinsipielt ikke skiller seg fra andre blandede kontrakter.¹¹⁰ Det kan helt klart tenkes tilfeller hvor timecharter-avtalen enkelt distingverer mellom leie av skip og tilhørende tjenester, men her burde nok Finansdepartementet ha ordlagt seg i tråd med prinsippet om «substance over form».

FNs medlemmer uttrykker selv uenigheter ved behandlingen av kontrakter om leie av satellitter som kan ligne på timecharter-avtaler. Det uttales, i tråd med prinsippet om substans over kontraktsform, at det «will depend to a large extent on the specific contractual arrangements» hvorvidt leie av satellitt blir omfattet som IKV-utstyr.¹¹¹ For det enkle tilfellet

¹⁰⁸ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, pkt. underpunkt 11.6 s. 363.

¹⁰⁹ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, underpunkt 11.6 s. 363.

¹¹⁰ Se Fin.dep. Tolkningsuttalelse, s. 5, under pkt. 3.2.

¹¹¹ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 373 pkt. 21.

hvor leietager selv bruker satellitten, er svaret at dette omfattes av royalty. Om de uenigheter som oppstår, gis følgende eksempel:

«However, in many cases the customer *does not acquire the possession or control of the satellite, but makes use of part or all of its transmission capacity*. The satellite would continue to be operated by the lessor. In such cases, members are of the opinion that the payments made would be in the nature of transmission services to which Article 7, 12A or 12B, as the case may be, applies. Other members are of the opinion that a payment for the use of the transmission capacity (or transport or transmission capacity in the case of pipelines or cables) *could be regarded* as payments made for the leasing of industrial, commercial or scientific equipment». ¹¹² (mine kursiveringer).

Det gis ingen nærmere forklaring på hvor stor andel av medlemmene som mener det ene eller det andre. Det er derfor usikkert om det er et flertall og mindretall, men ordlyden «other members», kan tenkes å bli benyttet som betegnelse på mindretallet.

Det må uansett gjøres et poeng ut av at «other members» mener slik leie «could be regarded» som leie av IKV-utstyr. Formuleringen taler klart for at det må foretas en konkret vurdering av innholdet i kontrakten. Det er altså gjennomgående vist til at det er kontraktens innhold som er av avgjørende betydning, og ikke hva kontrakten kalles.

Det gjenstående spørsmålet er dermed om timecharter-avtaler kan anses som mixed contract.

5.1.6.2 Nærmere om timecharter-avtaler

I dette underkapittelet ønskes det å fremheve hvor ulikt innhold timecharter-kontrakter kan inneha. Det naturlige utgangspunktet er internretten jf. skatteavtalen art. 3 andre ledd, ettersom skatteavtalen ikke selv definerer uttrykket, og dette ikke direkte fremkommer av konteksten annet enn en enkel forklaring i kommentarene til art. 8. ¹¹³

Skatteloven gir kun implisitt og antitetisk en vag formulering av hva timecharter kan være etter skatteloven § 8-13 sjette ledd. Bestemmelsen sier at utleie på bareboat-vilkår gjelder «utleie der ansvaret for å bemanne fartøyet ikke påhviler utleieren eller et nærstående

¹¹² Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 373, pkt. 21.

¹¹³ Se OECDs mønsteravtale 2017 kommentar til art. 8, s. 220 pkt. 5.

selskap». ¹¹⁴ Ordlyden tilsier antitetisk at for timecharter pålegges ansvaret for bemanningen av skipet på utleier. Likevel blir dette ikke helt treffende, da dette også gjelder for voyagecharter.

Når ordlyden ikke er definert i intern skatterett, kan man se til annen intern rett jf. art. 3 andre ledd i skatteavtalen, som rangerer skatterett over annen intern rett.

I Sjøloven ¹¹⁵, kapittel 14, del IV om tidsbefraktning, følger det regler om tidscerteparti. Reglene i kapittelet er fravikelige, jf. sjøl. § 322 første ledd. Etter sjøl. § 372 er det utleieren som har ansvaret for å sørge for at «skipets tilstand, påbudte sertifikater, bemanning, proviantering og øvrige utrustning oppfyller de krav som stilles i alminnelig fraktfart i det fartsområdet befraktningsavtalen angir».

Videre angir § 378 første ledd, at det er utleieren som utfører reisene, og at leietager kun har en råderett til å bestemme hvor skipet seiler. Hvor skipet seiler, er i tillegg begrenset av befraktningsavtalen. Disse momenter taler for at timecharter-avtaler er rene tjenester levert til leietager.

På den annen side, taler sjøl. § 390 for at det er snakk om leie, ettersom betalingen for leie av skipet skjer forskuddsvis for 30 dager om gangen. Det er likevel viktig å huske på at det foreligger avtalefrihet. Ut ifra mengden teori som er skrevet om tidscerteparti, er det tydelig at det finnes store variasjoner i avtalens innhold. ¹¹⁶ Det er dermed vanskelig å lage en klar definisjon av timecharter-avtaler uten at denne blir for vagt formulert. At det finnes ulikt innhold i timecharter-avtaler, er også støttet av annen juridisk litteratur. ¹¹⁷

I boken *time charters* hevdes det at timecharter ikke er leasing, ettersom «the charterer do not acquire possession of the ship or any other right of property in her». ¹¹⁸ Videre trekker forfatteren frem et sitat fra rettspraksis som sier at leietager kun får «the right to exploit the

¹¹⁴ Lov om skatt av formue og inntekt, 26. mars 1999 nr. 14, § 8-13 sjette ledd.

¹¹⁵ Lov om sjøfarten 24. juni 1994 nr. 39 (heretter kalt sjøl.).

¹¹⁶ Se Coghlin mfl. *Time charters* 6. utg. Informa 2008, En bok på omtrentlig 840 sider om timecharter.

¹¹⁷ Se Gorton & Ihre, *A practical guide to contracts of affreightment and hybrid contracts*, 2. Utg. Lloyd's of London press LTD 1990, s. 9, pkt. 1.4.5, og s. 84, pkt. 6.2.

¹¹⁸ Coghlin mfl. (2008), s. 2, pkt. 1.5.

earning capacity of the vessel». Likevel benyttes terminologien om leie av skip i boken, noe forfatteren selv uttaler å være upresist.¹¹⁹

I det følgende vil det fremheves noen eksempler på klausuler som taler for at timecharter-avtaler kan anses for tjeneste og ikke leie av skip. En klausul er at utleier kan bytte skipet mot et tilsvarende, både før og under charterperioden.¹²⁰ Videre kan avtalen inneholde såkalte off-hire klausuler som gjør at leietager ikke betaler leie dersom skipet ikke kan brukes av ulike grunner.¹²¹

Videre er leien «usually calculated» for en spesifikk tidsperiode, noe som ikke utelukker andre former for avtale om leiebetalingen.¹²² At det finnes andre former for kalkulering av hyre, har også støtte i norsk teori der det har blitt uttalt at hyren kan være «avhengig av om befrakteren gjør bruk av skipets fulle dødvekt».¹²³ Denne betalingsformen trekker klart i retning av betaling for tjeneste og ikke skip.

Som vi ser av de ovenfor nevnte eksempler, og det faktum at timecharter-avtaler er undergitt avtalefrihet, er det vanskelig å kategorisk konkludere med at alle timecharter-avtaler er mulig å splitte opp i en del leie av skip og en del betaling av tjeneste.

5.1.6.3 Normativ vurdering av når timecharter kan anses som «mixed contract»

Av forannevnte underkapitler bør man evaluere innholdet i de konkrete avtalene før det vurderes å splitte kontrakten. Av den grunn bør det kort redegjøres for momenter i en slik helhetsvurdering.

Ettersom rettstilstanden er uavklart før det foreligger tilstrekkelig lang praksis eller rettskraftig høyesterettsdom, vil momentene være basert på drøftelsene ovenfor og kun være ment som en overordnet veiledning. Momentene er delvis inspirert av OECDs Technical

¹¹⁹ Coghlin mfl. (2008), s. 3, pkt. 1.9 og pkt. 1.10.

¹²⁰ Coghlin mfl. (2008) s. 72 pkt. 3.4 og pkt. 3.5.

¹²¹ Se John F. Wilson, *Carriage of goods by sea*, 6. Utg. Pearson Longman 2008, s. 84, pkt. 4.1.3.

¹²² Wilson (2008), side 84 pkt. 4.1.4.

¹²³ Se Hans Peter Michelet, *Håndbok i tidsbefraktning*, Grafisk Hus a.s. 1997, s. 212, fjerde avsnitt.

advisory group (TAG) sine opplistede momenter for å skille mellom tjenesteytelse og levering av datamaskinutstyr.¹²⁴

Figur 5.

Momenter som taler mot oppsplitting (Drift av timecharter (full))	Momenter som taler for oppsplitting (Leie av timecharter (light))
<ul style="list-style-type: none">- Kontrakten differensierer ikke mellom leie av skip og tilhørende tjenester.- Befraktningsavtalen gir leietaker begrenset råderett, f.eks. avtalen begrenser fartsområdet.- Avtalen gjelder uspesifisert skip som kan byttes ut under avtaleperioden.- Betaling er avhengig av utnyttelse eller per leveranse.- Leieavtalen inkluderer full bemanning	<ul style="list-style-type: none">- Kontrakten differensierer mellom leie av skip og tilhørende tjenester- Befraktningsavtalen gir leietaker full råderett, f.eks. fartsområdet er ikke begrenset av avtalen.- Avtalen gjelder spesifikt skip og kan ikke byttes ut under avtaleperioden.- Betaling er uavhengig ytelse, pr. døgn/mnd/år.- Leieavtalen inkluderer et begrenset antall mannskap

Som vi har sett ovenfor, er det ikke nødvendigvis en kollisjon mellom art. 8 og art. 12 dersom man utfører en vurdering av substans over form på kontraktsinnholdet. For noen tilfeller vil det likevel være motstrid, det må derfor vurderes hvorvidt art. 12 har forrang over art. 8.

¹²⁴ Se OECD, Technical Advisory Group (TAG), *Tax Treaty Characterisation issues arising from E-commerce*, 1. februar 2001, s.12-13 pkt. 28.

6 Vurdering av forrang og konsekvensbetraktninger

6.1 Har art. 12 forrang over art. 8?

Vi har sett at skip under timecharter-avtale kan omfattes av både art. 8 og art. 12. Det er ingen spesifisering av hvilken av disse artiklene som har forrang ved motstrid, spørsmålet må i første omgang søkes løst med grunnlag i prinsippet om *lex specialis*.

Lex specialis er en allment godkjent metode for å avgjøre av hvilken av to likestilte rettskilder som går foran ved motstrid. Den mer spesielle regel går foran den mer generelle. I dette tilfellet, er spørsmålet om en sektorspesifikk artikkel, art. 8 om skipsnæringen, er mer spesiell enn en regel som omhandler en spesifikk betaling etter art. 12.

På den ene siden kan det sies at virksomhetsinntekt innenfor et næringsområde, jf. art. 8, er en mer spesifikt avgrenset inntektsform enn kildeskatt på en hvilken som helst betaling for leie av et hvilket som helst industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr, jf. art. 12.

På den annen side, kan man fra et regnskapsmessig perspektiv argumentere for at profitt av virksomhet, dvs. resultatet av inntekter og kostnader, er en mer generell regel enn kildeskattlegging av én enkelt postering i regnskapet, slik som royaltybetalingen utgjør.

Som de to ovennevnte avsnitt viser, kan det argumenteres for at begge artikler er både spesialregler og generelle regler. Spørsmålet må derfor søkes løst ut fra konteksten.

Finansdepartementet mener at timecharter-avtaler omfattes av art. 12 fordi den kan sies å være en blandet kontrakt. Det er for så vidt sant for en del timecharter-avtaler, men som vi har sett kan det også være tilfeller hvor timecharter-avtaler anses for ren tjeneste å være.

Imidlertid nevner art. 8 spesifikt at timecharter-avtaler er omfattet. Artikkelen har i tillegg en struktur som angir at inntekter som faller utenfor art. 8 reguleres av art. 12, se f.eks. regelen om bareboat-utleie. Se også forarbeidet til skatteavtalen mellom Norge og Argentina som uttaler: «Begrepet royalty er således bevisst utvidet til også å omfatte *rene*

leasinginntekter». ¹²⁵(min kursivering). Det uttales videre på samme sted, at bareboat leasing av oljerigger omfattes ikke av art. 12, men 21 om offshorevirksomhet.

Til videre støtte for denne tankegangen vises det til FNs mønsteravtale som innleder diskusjonen om mixed contracts med en gjennomgang av know-how kontrakter på den ene siden og servicekontrakter på den andre siden. ¹²⁶ Know-how kontrakter gjelder overføring av kunnskap, mens rene tjenester kun er arbeid utført av tjenestetilbyderen. Det uttales videre at “Payments made under the latter contracts generally fall under Article 7I, 12A or Article 14J”¹²⁷, hvor det med “latter contracts” sikter til servicekontrakter. Uttalelsen kan tas til inntekt for at servicekontrakter ikke er ment å rammes av art. 12.

Artikkel 12A ble inntatt i FNs mønsteravtale etter 2017 og omhandler tekniske tjenester. ¹²⁸ Selv om artikkelen ikke eksisterer i skatteavtalen, er det likevel verdt å nevne at art. 12A om tekniske tjenester eksplisitt uttaler at art. 8 har forrang over bestemmelsen. ¹²⁹ Noen tilsvarende forrangsbestemmelse finnes ikke i art. 12 i hverken FNs mønsteravtale eller skatteavtalen. Siden det var ansett nødvendig å innta en slik forrangsbestemmelse, og art. 12 ikke har en slik, kan dette til en viss grad tas til inntekt for at art. 12 har forrang over art. 8.

På den annen side, omhandler art. 12A regulering av tjenesteyting, som i større grad kan forveksles og skape kollisjon med skipstjeneste, eksempelvis timecharter-avtaler.

Videre er observasjonene og reservasjonene til art. 8 i mønsteravtalen til relativt liten nytte. Hellas har uttalt at leie av skip på bareboat-vilkår omfattes av art. 12. ¹³⁰ Det er kun Slovakia som har reservert seg og uttalt seg generelt om at «leasing of ships» skal kunne skattlegges etter art. 12. ¹³¹ Malaysia er det eneste ikke-medlemslandet som uttrykkelig nevner at art. 12

¹²⁵ *Skatteavtale Norge – Argentina* (St.prp. nr. 31 (1997-98)) under 3. *merknad til de enkelte artikler*, art. 12, 3. avsn.

¹²⁶ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art 12, s. 361, pkt. 11.1 og 11.2.

¹²⁷ Se FNs mønsteravtale 2021, kommentar til art. 12, s. 361 pkt. 11.2.

¹²⁸ Se Vogel (2022) s. 1176, pkt. 221.

¹²⁹ Se FNs mønsteravtale 2021, art. 12A andre ledd, og Vogel (2022) bind 1, s. 1178 pkt. 234.

¹³⁰ Se OECDs mønsteravtale 2017, observasjon til art. 8, s. 224 pkt. 30.

¹³¹ Se OECDs mønsteravtale 2017, reservasjon til art. 8, s. 225 pkt. 40.

skal omfatte leie av skip under både timecharter og voyagecharter.¹³² Det er altså kun 3 land, av totalt 38 medlemsland og 33 ikke-medlemsland, som har uttalt seg noe om dette.

Til tross for ovennevnte avsnitt, har prinsippet om blandede kontrakter rot i det overordnede formål med skatteavtalen om å forhindre ikke-beskatning. Formålet må kunne vektlegges tungt, men det bør også utøves en viss forsiktighet med å benytte et prinsipp fastsatt av en ikke-bindende mønsteravtale.

Det blir derfor mer korrekt å gi art. 12 forrang bare dersom innholdet i kontrakten klart tilsier det. Mer spesifikt, leie av skip bør kun skilles ut der avtalen søker å oppnå utilsiktede traktatfordeler.

6.2 Kvalifikasjonsproblemet

For leie av skip på bareboat-vilkår vil det normalt bli to skattesubjekter og to forskjellige inntekter. Leietager drifter skipet og skattlegges etter art. 8, utleier er passiv utleier av IKV-utstyr og kan kildeskattlegges etter art. 12. En slik situasjon medfører ingen dobbeltbeskatning. Motsatt vil gjelde for timecharter-avtaler, hvor det kun er ett skattesubjekt.

Det dermed mulig at skattlegging av timecharter etter art. 12 vil medføre en dobbeltbeskatning. Skaar skriver godt om problemstillingen:

«Dersom to stater tolker en bestemmelse i skatteavtalen ulikt, er spørsmålet om skattyteren likevel kan kreve kredit i hjemstaten. Dette avhenger av om inntekten eller formuen kan skattlegges i den annen stat i henhold til skatteavtalen».¹³³

Sagt med andre ord, dersom Singapore anser tolkningen Norge har foretatt som uriktig, vil Singapore ikke være pliktig til å utføre kredittfradrag, jf. ordlyden «i henhold til bestemmelsene i denne overenskomst» i art. 24 første ledd andre setning. Konsekvensen ved ulik tolkning av skatteavtalen, er at leiebetalingen skattlegges som kildeskatt i Norge etter art. 12, samtidig som driftsinntekten for driften av skipet skattlegges i Singapore etter art. 8. Dobbeltbeskatning skjer da samtidig som ingen fradrag blir gitt skattesubjektet.¹³⁴

¹³² Se OECDs mønsteravtale 2017, positions on article 12, s. 637, pkt. 8.2.

¹³³ Se Arvid A. Skaar, Norsk skatteavtalerett, 1. utg. Gyldendal 2006, s. 765.

¹³⁴ Se Zimmer (2017) s. 155-156.

Løsningen OECD foreslår ved mulig dobbeltbeskatning, er MAP (Mutual Agreement procedure), jf. art. 26.¹³⁵ Dette forutsetter at skattyter selv reiser sak i sin hjemstat, jf. art. 26 første ledd første setning. Skattyteren har tre år på seg til å reise sak. Tiden regnes fra skattleggingen som kan medføre dobbeltbeskatning. Dersom tolkningsuttalelsen til Finansdepartementet medførte kildebeskatning av selskapet hjemmehørende i Singapore, er dette selskap fortsatt innenfor tidsfristen da tolkningsuttalelsen kom 05.07.2022.¹³⁶

6.3 Uthuling av skattleggingsrett etter artikkel 8

Det er ikke kun formålet til hele skatteavtalen som er relevant ved tolkning av enkelte artikler, det er også formålet til de enkelte artikler.¹³⁷ Det at art. 12 etter Finansdepartementets uttalelse skal benyttes både på bareboat, som fastsatt av skatteavtalen selv, og timecharter-avtaler, uthuler fordelingen av skattegrunnlaget etter art. 8.

Zimmer uttaler seg godt når han skriver «[s]katteavtalens regler innebærer at staten gir avkall på beskatningsmyndighet, og slikt avkall er gitt som ledd i forhandlinger hvor partene gir og tar».¹³⁸ Dette taler for at en stat bare kan anses å ha gitt avkall på beskatningsrett når det har en viss støtte i ordlyden.

Det er videre problematisk dersom kun beskatning av driftende virksomheter ved eie eller bareboat-leide skip omfattes, for, som OECD bemerker vil mange former for skip da bli utelatt.¹³⁹

Det kan fremheves at art. 8 var ment fordele skatten på en slik måte at det kun var ett land som fikk skatteretten. “The object of paragraph 1 concerning profits from the operation of ships or aircraft in international traffic is to secure that such profits will be taxed in one State alone”.¹⁴⁰

¹³⁵ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 23, s. 389 pkt. 32.5.

¹³⁶ MAP har ikke blitt utført i denne saken, meddelt av Trude S. Sønvisen fra Finansdepartementet, per telefon den 28.04.2023. Henvising godkjent av Trude S. Sønvisen den 02.05.2023.

¹³⁷ Se Zimmer (2017), s. 81.

¹³⁸ Zimmer (2017), s. 81.

¹³⁹ Se OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 220 pkt. 5.

¹⁴⁰ OECDs mønsteravtale 2017, kommentar til art. 8, s. 219 pkt. 1.

Som vi så under drøftelsen av hvilket selskap som anses for å være skattesubjekt, kan uttalelsen sies å være en sannhet med modifikasjoner, ettersom ansvarlig deltakere og selskap i poolordninger kan medføre at drift av skip i internasjonal fart skattlegges i flere stater. Argumentet mot at art. 12 har forrang, fordi det vil føre til beskatning i flere stater og dermed i strid med formålet til art. 8, har dermed begrenset vekt.

6.4 Vil royaltybeskatning av transportskip medføre forskjellsbehandling sammenlignet med offshoreskip?

6.4.1 Innledning

Frem til dette punkt har vi sett på art. 8 og art. 12 anvendt på timecharter-avtale om skip. Det er, som tidligere nevnt, en relevant rettslig faktor å vurdere traktatteksten i sin helhet for å forstå konteksten. Det er derfor relevant å se nærmere på andre artikler i skatteavtalen som omhandler skip og hvordan disse står i forhold til art. 12 om royalties. I det følgende skal vi se nærmere på art. 21 i skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Tilsvarende artikkel med kommentarer finnes ikke i OECDs eller FNs mønsteravtale, følgelig kan ikke mønsteravtalene benyttes i den videre drøftelsen.

Grunnen til at art. 21 er verdt å se nærmere på, er for å vurdere hvorvidt Finansdepartementets tolkningsuttalelse medfører en forskjellsbehandling av skip, regulert av artikkelen om virksomhet utenfor kysten, og art. 8 om driften av skip i internasjonal fart.

6.4.2 Kort om vilkår for beskatning av offshorevirksomhet

Artikkel 21 omfatter «virksomhet utenfor kysten av Norge», jf. artikkelens andre ledd. Bestemmelsen er dermed unilateral da den utelukkende retter seg mot sokkelen av Norge. I forarbeidene er virksomheten som omfattes av denne bestemmelse blitt kalt offshorevirksomhet.¹⁴¹

Hvilken type offshorevirksomhet som omfavnes, avklares i art. 21 andre ledd hvor det står: «virksomhet utenfor kysten av Norge *knyttet* til undersøkelse eller utnyttelse av havbunnen og undergrunnen og deres naturforekomster i Norge» (min kursivering).

Ordlyden «knyttet til» og likeledes i den engelske versjonen «in connection with» taler for at det er snakk om en form for hjelpevirksomhet i forbindelse med undersøkelse og utnyttelse av

¹⁴¹ Se st.prp. nr. 34 (1997-98) under del 3, art. 21, *Merknader til de enkelte bestemmelser*.

sokkelen. Det er derfor naturlig at skip som bistår i forbindelse med sokkelvirksomhet er omfattet.

Det er likevel ikke slik at all tilknyttet virksomhet er omfattet av bestemmelsen.

Finansdepartementet uttaler at det i likhet med den nordiske skatteavtalen er unntatt fortjeneste ved frakting av produkter som utvinnes etter virksomheten utenfor kysten.¹⁴² Eksempelet som fremheves, er frakt av olje med bøyelasteskip mellom installasjonene på sokkelen og til havner og mottaksanlegg i Norge. Finansdepartementets uttalelser legger til grunn at bestemmelsen er likelydende for avtalen mellom Norge og Singapore og den nordiske skatteavtalen.

I merknad til art. 21 i den nordiske skatteavtalen, uttales det at overnevnte form for transport «ikke anses som utforskning eller utnyttelse av petroleumsforekomster».¹⁴³ Det settes likevel et spørsmålsteget ved at bemerkningen ser ut til å likestille hovedvirksomheten av utforskning eller utnyttelse med art. 21 sin ordlyd som omfatter «virksomhet ... knyttet til» utforskning eller utnyttelse. Det kan nok hevdes at frakting av råolje inn til fastlandet for raffinering er en virksomhet «knyttet til [...] utnyttelse av havbunnen og undergrunnen og deres naturforekomster i Norge», jf. art. 21 andre ledd.¹⁴⁴ Forarbeidene har likevel en viss vekt etter Wien-konvensjonen art. 32, og spørsmålet må nok kunne sies å være avklart, i alle fall i norsk rett.

Hovedregelen er at person bosatt i Singapore automatisk anses å ha fast driftssted i Norge, dersom han driver hjelpevirksomhet for offshorenæringen etter art. 21 andre ledd. At seilende skip, som ikke kan sies å være et fast sted, i seg selv kan anses som fast driftssted avviker fra den alminnelige regel om fast sted etter skatteavtalens art. 5.

Det må likevel være en utført virksomhet som overstiger 30 dager over en periode på 12 måneder jf. art. 21 tredje ledd. Ettersom ordlyden er «enhver tolv måneders periode», har det ingen betydning om man driver virksomhet i to forskjellige år. Eksempelvis vil

¹⁴² Se Utv. 2004 s. 805 femte avsnitt, jf. merknader til art. 21 i den nordiske skatteavtale st.prp. nr. 5. (1996-1997).

¹⁴³ jf. den nordiske skatteavtale st.prp. nr. 5. (1996-97) del 3, *bemerkning til de enkelte artikler i overenskomsten*, art. 21, andre avsnitt.

¹⁴⁴ Se Skaar (2006) s. 303.

hjelpevirksomhet som utføres i november 2022, etterfulgt av et opphold før hjelpevirksomhet utføres igjen i oktober 2023 telle med.

6.4.3 Forholdet mellom art. 8, art. 12 og art. 21

Regelen om automatisk fast driftssted medfører et fordelingsproblem for skip som til stadig krysser landegrensene.¹⁴⁵ Derfor er det for slike skip ofte inntatt en egen unntaksbestemmelse fra regelen om fast driftssted. Løsningen er å gi eksklusiv beskatning til den staten hvor det driftende selskap er hjemmehørende, jf. art. 21 fjerde ledd.

Regelen innebærer at skip som driftes fra Singapore, og som enten driver «transport av forsyninger eller personell til eller innen et område hvor det foregår» tilknyttet offshorevirksomhet, eller drift av «taubåter og andre hjelpefartøy», bare skal skattlegges i Singapore, jf. art. 21 fjerde ledd. Denne løsningen av problemet med fordeling av inntekter for skip, er tilsvarende den som følger av skip i internasjonal fart etter art. 8.

I motsetning til art. 8 har artikkel 21 forrang over enhver annen bestemmelse, jf. art. 21 første ledd. Når da løsningen for transportskip og hjelpefartøy er den samme som for skip i internasjonal fart, hevder Skaar at art. 21 fjerde ledd i realiteten utvider reglene for internasjonal trafikk «til å gjelde også for visse fartøy involvert i sokkelvirksomhet».¹⁴⁶

Selv om art. 21 har forrang over art. 12, angir både art. 8 og art. 21 beskatning av profitt til det land hvor driftende foretak er hjemmehørende. Det kan med dette utgangspunkt se ut til at reguleringen av skipsinntekter skal medføre samme beskatningsresultat. Ettersom OECDs og FNs mønsteravtaler ikke kan benyttes for å konkludere hvorvidt dette har vært hensikten, må andre skatteavtaler benyttes.

Unntaket er implementert noe forskjellig i ulike skatteavtaler. Den nordiske skatteavtale¹⁴⁷ har inntatt en henvisning til art. 8 allerede i art. 21 første ledd. Artikkel 21 har dermed forrang over enhver annen bestemmelse, med unntak av art. 8. Likevel har de også inntatt unntaksbestemmelsen som positivt regulerer visse transportskip i art. 21 femte ledd.

¹⁴⁵ Se Skaar (2006) s. 314 som henviser til st.prp. Nr. 120 (1977-78) 2 første spalte.

¹⁴⁶ Skaar mfl. (2006) s. 314.

¹⁴⁷ *Skatteavtale mellom de nordiske land*, undertegnet 23. september 1996 (trådte i kraft 11. mai 1997).

I skatteavtalen med USA¹⁴⁸ har ikke virksomhetsinntekt utenfor kysten forrang over enhver annen bestemmelse, jf. art. 4A. Bestemmelsen henviser likevel til at artikkelen om skipsfart (art. 6 i denne skatteavtale) har forrang over bestemmelsen, jf. art. 4A tredje ledd.

I skatteavtalen med Storbritannia¹⁴⁹ løses problemstillingen på samme måte som for skatteavtalen mellom Norge og Singapore. Artikkel 21 har forrang over enhver annen bestemmelse, men visse fartøy er ekskludert slik at de skattlegges på samme måte som etter art. 8.¹⁵⁰ Andre skatteavtaler, som også innehar bestemmelse om IKV-utstyr som royalty, løser dette på tilsvarende måte.¹⁵¹

Grunnen til hvorfor de forskjellige skatteavtaler er ulikt formet, kan tenkes å være fordi transport etter art. 21 fjerde ledd i enkelte tilfeller anses for nasjonal fart, og dermed faller utenfor definisjonen av internasjonal fart.¹⁵² De fleste avtaler har likevel ingen vilkår om hvor skipet seiler fra, kun vilkår om destinasjonen på sokkelen.¹⁵³ Resultatet er likevel det samme, transportskip kan ilegges nettoskatt i sin hjemstat

Det er derfor fristende å konkludere med at skip regulert av art. 21 fjerde ledd og skip regulert av art. 8 har vært ment regulert på samme vis. Begge bestemmelser omhandler transportskip, og begge bestemmelser gir hjemstaten eksklusiv beskatning av profitten.

Likevel er det verdt å merke seg at offshore-artikkelen er en meget snever regel med tanke på næringen den omhandler. Det bør også poengteres at hoveddelen av skattleggingsretten etter art. 21 går til Norge. Det at hjelpefartøy, jf. art. 21 fjerde ledd blir beskattet i Singapore kan derfor tenkes å være et resultat av et ønske om å oppnå en viss balanse når det kommer de til kontraherende staters beskatningsrett.

Dessuten er det spesifikt uttalt at art. 21 har forrang over alle andre artikler i skatteavtalen. Slik forrangsbestemmelse har ikke art. 8. Var det ønskelig at art. 8 skulle ha forrang over art.

¹⁴⁸ *Skatteavtale Norge – USA*, undertegnet 3. desember 1971.

¹⁴⁹ *Skatteavtale Norge – Storbritannia*, (Prop. 94 S (2012-2013)), undertegnet 14. mars 2013.

¹⁵⁰ Se *skatteavtale Norge – Storbritannia*, art. 21 første og femte ledd.

¹⁵¹ Se *skatteavtale Norge – India* (Prop. 140 S (2010-2011)), undertegnet 2. februar 2011, art. 12 og art. 21, og *skatteavtale Norge – Argentina*, art. 12 og art. 21.

¹⁵² Skaar (2006) s. 315.

¹⁵³ Se Naas mfl. (2017) s. 551.

12, burde dette vært inntatt i skatteavtalen. Likevel kan det nok tenkes at dette ikke var noe de kontraherende parter anså som relevant å innta eller vurdere ved forhandlingene av skatteavtalene. På tidspunktet for signering av de ulike avtalene, hadde ikke Norge noen internrettslig hjemmel for kildebeskatning av skip.

Det er ikke usannsynlig at Finansdepartementets tolkningsuttalelse fører til en utilsiktet forskjellsbehandling av skattleggingen av skip etter art. 8 sammenlignet med art. 21 fjerde ledd. Selv om det ikke er forbud mot forskjellsbehandling av ulike næringer, burde problemstillingen ha blitt drøftet av Finansdepartementet.


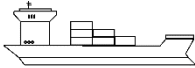
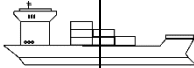
7 Konklusjon og oppsummering

Hvordan man forstår timecharter er selve premisset for forståelsen av hvilken artikkel som kommer til anvendelse. Det fremstilles noe unyansert i Finansdepartementets tolkningsuttalelse at timecharter er leie av skip i tillegg til mannskap, noe som for så vidt kan stemme. Problemet er at en slik uttalelse ikke alltid er treffende, annet enn for de forenklete former for timecharter. Det finnes også mer kompliserte former som helt klart burde vært ansett som en tjeneste, snarere enn leie av skip.

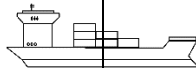
Forholdet mellom art. 8 og art. 12 blir da noe skarpt ved at bareboat og timecharter skattlegges etter art. 12. Med dette som grunnlag gjenstår kun selveide båter, og voyagecharter for regulering av art. 8. Det kan vanskelig tenkes at dette var ment av de kontraherende parter da de inngikk avtalen.

Av drøftelsene ovenfor har jeg kommet til at timecharter må vurderes etter kontraktinnholdet for å avgjøre om den skal skattlegges etter art. 8 eller art. 12. Resultatet kan illustreres med følgende modell:

Figur 6.

Skattleggingsrett reguleres av art. 8	Skattleggingsrett reguleres av art. 12
Drift av sitt selveid skip. 	
Drift av skip utleid på reisecerteparty/voyagecharter 	
Drift av timecharter (full) <ul style="list-style-type: none"> - Kontrakten differensierer ikke mellom leie av skip og tilhørende tjenester. - Befraktningssavtalen gir leietaker begrenset råderett, f.eks. avtalen begrenser fartsområdet. 	Leie av timecharter (light) <ul style="list-style-type: none"> - Kontrakten differensierer mellom leie av skip og tilhørende tjenester - Befraktningssavtalen gir leietaker full råderett, f.eks. fartsområdet er ikke begrenset av avtalen.

<ul style="list-style-type: none"> - Avtalen gjelder uspesifisert skip som kan byttes ut under avtaleperioden. - Betaling er avhengig av utnyttelse eller per leveranse. - Leieavtalen inkluderer full bemanning 	<ul style="list-style-type: none"> - Avtalen gjelder spesifikt skip og kan ikke byttes ut under avtaleperioden. - Betaling er uavhengig ytelse, pr. døgn/mnd/år. - Leieavtalen inkluderer et begrenset antall mannskap -
<p>Utleid skip på bareboat-vilkår forutsatt at vilkåret om at utleien «står i sammenheng med driften av skip» (tilleggsaktivitet), jf. art. 8 andre ledd.</p>	<p>Utleie av skip på bareboat-vilkår som ikke anses som tilleggsaktivitet etter art. 8 andre ledd. Skipet anses derfor som IKV-utstyr som skattlegges som royalty etter art. 12.</p>



Forklaring av modell: *Midtgående linje representerer skillet hvor skatt ilegges etter art. 8 eller art. 12. Hvor skipet ligger i forhold til linjen, representerer om driftsinntekt/royalty skattlegges etter en artikkel alene, eller begge to nærmest likt eller om en andel reguleres av en artikkel og resterende andel av den andre artikkel.*

Referanseliste

Lover og rettspraksis

Lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)

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

Grunnlov 17. mai 1814, Kongeriket Norges Grunnlov (Grl.)

Rt. 1994 s. 752 A

Rt. 1997 s. 653 A

Rt. 2004 s. 957 A

Rt. 2008 s. 577 A

Rt. 2011 s. 755 A

Rt. 2011 s. 1581 A

Rt. 2014 s. 196 A

Forarbeid

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

NOU 2014:13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*

Prop.1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021*

St.prp. nr. 5 (1996-97) Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom de nordiske land til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue, undertegnet i Helsingfors den 23. september 1996.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stprp-nr-5-1996-97-/id136785/?ch=1>

St.prp. nr. 34. (1997-98) Om samtykke til å sette i kraft en overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt, undertegnet i Singapore den 19. desember 1997

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/st-prp-nr-34-1997-98/id636394/>

Skatteavtaler

Skatteavtale Norge – Argentina (St.prp. nr. 31 (1997-98), undertegnet den 8. oktober 1997.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stprp-nr-31-1997-98-/id136883/?ch=1>

Skatteavtale mellom de nordiske land, innarbeidet versjon, undertegnet 23. september 1996
ikrafttredelsestidspunkt 11. mai 1997

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-mellom-de-nordiske-land/id651100/>

Skatteavtale Norge – Singapore innarbeidet versjon, undertegnet 19. desember 1997,
ikrafttredelsestidspunkt 20. april 1988.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-norge---singapore/id636389/>

Skatteavtale Norge – Storbritannia, (Prop. 94 S (2012-2013) undertegnet 14. mars 2013.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-94-s-20122013/id720450/>

Skatteavtale Norge – USA, avtalen 1971/80 innarbeidet versjon – norsk tekst, undertegnet 3. desember 1971.

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler/skatteavtale-norge---usa/id725490/>

skatteavtale Norge – India (Prop. 140 S (2010-2011), undertegnet 2. februar 2011

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-140-s-20102011/id649577/?ch=1>

Mønsteravtaler og traktater

OECD (the Committee on Fiscal Affairs), Model Tax Convention on Income and on Capital, 1977
(OECDs mønsteravtale 1977). DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264055919-en>

OECD (the Committee on Fiscal Affairs), Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version, 1992 (OECDs mønsteravtale 1992). DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-1992-en

OECD (the Committee on Fiscal Affairs), Model Tax Convention on Income and on Capital condensed version, 2017 (OECDs mønsteravtale 2017). DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

United Nations (Department of Economic & Social Affairs), UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 (FNs mønsteravtale 2021).

Hentet fra:

https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf

Vienna convention on the law of treaties, 23. mai 1969, 1155 UNTS 331 (Wien-konvensjonen).

Hentet fra:

<https://treaties.un.org/Pages/showDetails.aspx?objid=080000028003902f&clang=en>

Forskrift og andre offentlige publikasjoner

Finansdepartementets tolkningsuttalelse, § 2-38 tredje ledd: *Spørsmål knyttet til fritaksmetoden og lavskattelandskriteriet* (05.juli 2010).

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/sporsmal-knyttet-til-fritaksmetoden-og-l/id612514/>

Finansdepartementets tolkningsuttalelse, *Artikkel 8 og 12: Forholdet mellom artikkel 8 og 12 i skatteavtalen mellom Singapore og Norge* (05. juli 2022).

Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/artikkel-8-og-12-forholdet-mellom-artikkel-8-og-12-i-skatteavtalen-mellom-singapore-og-norge/id2926841/>

Skattedirektoratet, *Skatte-ABC 2021/22*.

Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/ABC/abc-202122>

FOR-2022-12-13-2199, *Stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2023*. (Stortingets skattevedtak), kunngjort 15.12.2022, ikrafttredelse inntektsåret 2023.

Utv. 2001 s. 263 *Fra lignings- og klagebehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter*.

Hentet fra: <https://min.rettsdata.no/Dokument/gUTVz2D2001z2D263>

Utv. 2004 s. 805 *Skatteavtalespørsmål i forbindelse med reorganisering*.

Hentet fra:

<https://min.rettsdata.no/Dokument/gUTVz2D2004z2D805?directHit=1&dq=Utv.%202004%20s.%20805>

Juridisk litteratur

Berg-Rolness, Gregar, *Overskuddsflytting: Aggressiv skatteplanlegging i den globale økonomien*, 1. utg. Gyldendal Norsk Forlag As, 2020.

Coghlin, Terence, Andrew W. Baker, Julian Kenny og John D. Kimball, *Time charters*, 6. utg., Informa 2008.

Folkvord, Benn, Eivind Furuseth, Sanaz Ormaz Ferdowsi og Ole Gjems-Onstad, *Norsk bedriftsskatterett*, 10. utg., Gyldendal Norsk Forlag AS 2018.

Gorton, Lars og Rolf Ihre, *A practical guide to contracts of affreightment and hybrid contracts*, 2. utg., Lloyd's of London Press Ltd. 1990.

Michelet, Hans Peter, *Håndbok i tidsbefraktning*, 1. utg., Grafisk Hus a.s. 1997.

Naas, Henning, Ståle R. Kristiansen, Finn Backer-Grøndahl, Hanne Skaarberg Holen og Marius Holm Rynning, *Norsk Internasjonal skatterett*, 2. utg., Universitetsforlaget 2017.

Vogel, Klaus, redaktører Ekkehart Reimer og Alexander Rust, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, bind 1, 5. utg., Wolters Kluwer 2022.

Skaar, Arvid Aage, Mariann Andersen, Bettina Banoun, Andreas Bullen, Kari Alice R. Frønsdal, Bård Erlend Hansen, Geir Peter Hole, Anne-Ma Tostrup Smith, Marit Stålesen og Else Toril sundkvist, *Norsk Skatteavtalerett*, 1. utg., Gyldendal norsk forlag, 2006.

Wilson, John F., *Carriage of goods by sea*, 6. utg., Pearson Education Limited 2008.

Woldbeck, Terje, *Rederibeskatning i praksis 2010*, 3. utg. Fagbokforlaget, 2010.

Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utg., Universitetsforlaget 2017 .

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utg., Universitetsforlaget 2021.

Annen elektronisk litteratur

Sollund, Stig, *Bestemmelser om beskatning av internasjonal skipsfart i skatteavtalene* publisert i *Skatterett* 1988 s. 31-43 (SR-1988-31), utgitt av Universitetsforlaget.

Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/JUS/sollund-s-1988-01?searchResultContext=1146&rowNumber=2&totalHits=1007>

Almaas, Henrik Eli, *Flere utenlandskeide skip i handelsflåten*, 1. mars. 2021.

Hentet fra: <https://www.ssb.no/transport-og-reiseliv/artikler-og-publikasjoner/flere-utenlandskeide-skip-i-handelsflaten>

Bullen, Andreas, *Skatteavtaletips # 46 – Uke 46: Skatteavtalenes formål*, 2022.

Hentet fra: <https://www.linkedin.com/pulse/skatteavtaletips-46-uke-skatteavtalenes-form%25C3%25A51-andreas-bullen/?trackingId=4a5hS3YnSc219o2k8MnW0g%3D%3D>

Cambridge Dictionary.

Hentet fra: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/fund>

Det Norske Akademis Ordbok (NAOB).

Hentet fra: <https://naob.no/ordbok/utstyr>

Furuseth, Eivind, Karnov lovkommentar: Skatteloven - sktl 1999, note 1 til § 10-63 1. ledd, Lovdata.no (hentet 21. april 2023).

OECD, Technical Advisory Group (TAG), Tax Treaty Characterisation issues arising from E-commerce, 1. februar 2001.

Hentet fra: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923396.pdf>

Trude S. Sønvisen fra Finansdepartementet – telefonsamtale om MAP den 28.04.2023.

8 Bibliografi

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

Vogel, Klaus, redaktører Ekkehart Reimer og Alexander Rust, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, bind 1, 4. utg., Wolters Kluwer 2015.

Naas, Henning, Christian Bruusgaard, Kristine Ilstad og Kristian Svensen, *Norsk Internasjonal skatterett*, 1. utg., Universitetsforlaget 2011.

