



UiT Norges arktiske universitet

Det juridiske fakultet

## **Kildeskatt på leiebetalinger for fartøy, rigger mv. til bruk på norsk kontinentalsokkel**

En vurdering av norsk kildebeskatningsrett etter norsk intern rett og skatteavtaleretten

Malin Elise Hansen

Masteroppgave i rettsvitenskap, JUR-3902, høst 2023

# Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Tema og problemstillinger.....	1
1.2	Aktualitet .....	3
1.3	Avgrensninger .....	5
2	Metode og rettskildebruk .....	6
2.1	Metode og rettskilder etter norsk intern rett .....	6
2.2	Metode ved bruk av skatteavtaler .....	7
2.2.1	Forholdet mellom skatteavtaler og norsk internrett .....	7
2.2.2	Tolkning av skatteavtaler .....	8
2.2.3	OECDs mønsteravtale med kommentarer .....	9
2.2.4	FNs modellavtale med kommentarer .....	9
2.3	Den videre fremstillingen .....	10
3	Kildeskatt på leiebetalinger for fartøy, rigger mv. etter norsk intern rett .....	11
3.1	Innledning.....	11
3.2	Skattesubjekt – "selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland" .....	12
3.2.1	Innledning.....	12
3.2.2	Selskap eller innretning.....	12
3.2.3	Hjemmehørende kriteriet.....	16
3.2.4	Lavskattelandvurderingen .....	20
3.3	Skatteobjekt – "vederlag [...] for bruk av eller retten til å bruke [...] fartøy, rigger mv." .....	24
3.3.1	Innledning.....	24
3.3.2	Ulike avtalekonstruksjoner.....	24
3.3.3	Nærmere om leasingavtaler.....	26
3.3.4	Fartøy, rigger mv.....	28
3.3.5	Unntak for borefartøy i internasjonal virksomhet .....	31

3.4	Nærståendekriteriet.....	33
3.5	Innvinning og tidfesting av leieinntekten .....	34
3.6	Rettsvirkning .....	36
4	Kildeskatt på royalty etter skatteavtaleretten .....	37
4.1	Innledning.....	37
4.2	Skatteavtalenes virkeområde .....	38
4.3	Royaltybegrepet etter OECDs modellavtale.....	41
4.4	Royaltybegrepet etter FNs modellavtale .....	42
4.4.1	Innledning.....	42
4.4.2	"industrial [...] equipment" .....	42
4.4.3	"for the use of, or the right to use" .....	44
4.5	Fordeling av beskatningsrett etter modellavtalene .....	47
4.5.1	Eksklusiv beskatningsrett til hjemstat etter OECDs mønsteravtale.....	47
4.5.2	Delt beskatningsrett etter FNs modellavtale .....	48
4.5.3	Mottaker må være "the beneficial owner of the royalties" .....	49
4.5.4	Begrenset skattesats for kildestaten.....	50
4.5.5	Nedsettelse av royaltybetalinger når det foreligger "a special relationship" .....	51
4.6	Oppsummering .....	52
5	Avsluttende betraktninger .....	53
	Referanseliste .....	56
	Litteratur.....	56
	Bøker og artikler.....	56
	Rapporter.....	57
	Norske rettskilder .....	58
	Lover og forskrifter .....	58
	Forarbeider og andre offentlige dokumenter.....	59
	Rettspraksis .....	60

Uttalelser fra Finansdepartementet.....	61
Bindende forhåndsuttalelser .....	62
Prinsipputtalelser fra Skattedirektoratet .....	62
Vedtak fra Skatteklagenemnda.....	62
Elektroniske kilder .....	63
Internasjonale rettskilder .....	63
Modellavtaler med kommentarer .....	63
Traktater .....	63
Skatteavtaler .....	64
Internasjonale rettsavgjørelser.....	65

## Figurliste

Figur 1: Overskuddsflytting ved prising av konserninterne transaksjoner .....	2
---	---

# 1 Innledning

## 1.1 Tema og problemstillinger

Tema for masteroppgaven er kildeskatt på leiebetalinger for fartøy og rigger mv. til bruk på norsk kontinentalsokkel<sup>1</sup> etter norsk intern rett og skatteavtaleretten.<sup>2</sup> Oppgavens tema reiser to hovedproblemstillinger. Den første problemstillingen er når selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet blir kildeskattepliktig til Norge for mottatte leiebetalinger for fartøy og rigger etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav j, jf. § 10-81.<sup>3</sup> Den andre problemstillingen er om norsk kildebeskatningsrett etter norsk intern rett er begrenset eller avskåret etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater.

Overskuddsflytting i flernasjonale konsern er en av hovedutfordringene i norsk og internasjonal selskapsskatterett. Uttrykket "overskuddsflytting" forstås som "disposisjoner som reduserer et selskaps skattebelastning i et land, men som i liten grad påvirker selskapets investeringer og virksomhet i det aktuelle landet".<sup>4</sup> Innføring av kildeskatt på leiebetalinger for fartøy og rigger i norsk intern rett har som hovedformål å motvirke overskuddsflytting fra konsernselskap som er skattepliktig til Norge til konsernselskap i land med lavere eller ingen beskatning.<sup>5</sup>

I flernasjonale konsern kan overskuddsflytting typisk skje ved skattemotivert prising av interne transaksjoner. For å motvirke skjev prissetting ved interne transaksjoner over landegrensene, skal prisen etter armlengdeprinsippet fastsettes på samme vilkår og til samme pris som om partene var uavhengige (markedspris), jf. sktl. § 13-1. Ved prising av interne transaksjoner som involverer fartøyer og rigger er det særlig utfordrende for skattemyndighetene å vurdere prissettingen, fordi det ikke foretas sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Flernasjonale konsern kan derfor på en lovlig måte flytte overskudd til land med lavere

---

<sup>1</sup> Se lov 18. juni 2021 nr. 89 om Norges kontinentalsokkel (lov om Norges kontinentalsokkel) § 1 for definisjon av norsk kontinentalsokkel.

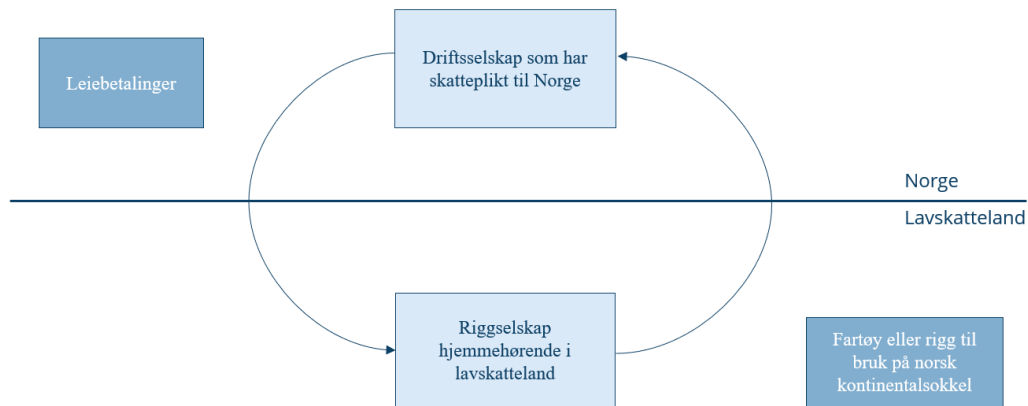
<sup>2</sup> Skatteavtaler som er gjennomført i norsk rett er en del av internretten, se punkt 2.2. I fremstillingen avgrenses betegnelsen "norsk intern rett" mot regler med folkerettslig utspring, herunder skatteavtaler mellom Norge og andre stater. Skatteavtalene vil omtales under "skatteavtaleretten".

<sup>3</sup> Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven – sktl.).

<sup>4</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.1.

<sup>5</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.1.

skattebelastning slik at det oppstår et misforhold mellom det skattbare overskuddet og det reelle overskuddet fra virksomheten i Norge.



Figur 1: Overskuddsflytting ved prising av konserninterne transaksjoner

Figuren er en forenklet illustrasjon av hvordan flernasjonale konsern med aktivitet på norsk kontinentalsokkel kan organisere konsernet for å flytte overskudd og redusere skatt. Driftsselskapet har som utgangspunkt alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge for inntekter knyttet til virksomheten på norsk kontinentalsokkel. For å utføre oppdraget leier driftsselskapet rigg eller fartøy fra et selskap i samme konsern, som er hjemmehørende i et lavskatteland. Leiebetalingen kan fradragsføres i driftsselskapets inntekt slik at selskapets skattegrunnlag i Norge reduseres.

Etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav j, jf. § 10-81 kan eierselskapet bli kildeskattepliktig til Norge ("kildestaten") for den mottatte leiebetalingen.<sup>6</sup> Dersom leiebetalingen også er gjenstand for beskatning som alminnelig inntekt i staten der eierselskapet er hjemmehørende ("hjemstaten"), vil den samme inntekten være gjenstand for beskatning i skattyters hjemstat.

---

<sup>6</sup> Den generelle hjemmelen for kildeskatt på leiebetalinger for fartøy, rigger mv. er inntatt i sktl. § 2-3 første ledd bokstav j. Den nærmere reguleringen av skatteobjektet og hvilke betalinger som er omfattet følger av sktl. §§ 10-81 og 10-82. Ved behandlingen av vilkårene for kildeskatteplikt vil det hovedsakelig vises til sktl. § 10-81.

Det innebærer at inntekten vil kunne være gjenstand for beskatning i både hjemstaten og kildestaten.

Internasjonalt er det en felles målsetning om å unngå dobbeltbeskatning av samme skattyter for samme inntekt i to eller flere stater. Norge kan ha gitt gjensidig avkall på beskatningsrett etter skatteavtale med en annen stat. Til tross for at vilkårene etter den internrettslige hjemmelen er oppfylt, kan norsk kildebeskatningsrett derfor være begrenset eller bortfalt etter tidligere inngåtte skatteavtaler, jf. sktl. § 2-37 første ledd og dobbeltbeskatningsloven.<sup>7</sup>

## 1.2 Aktualitet

Globalisering og digitalisering av økonomien har gjort det enklere for flernasjonale konsern å flytte kapital til land med gunstigere skatteregler uten fysisk tilstedeværelse i landet. Den økte globaliseringen har ført til flere nasjonale og internasjonale tiltak med formål om å hindre overskuddsflytting til lavskatteland og uthuling av skattegrunnlag i normalskatteland.<sup>8</sup>

Som et nasjonalt tiltak mot overskuddsflytting har Norge innført kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler i sktl. § 2-3 første ledd bokstav i og j, jf. §§ 10-80 og 10-81. Regelen om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler trådte i kraft fra 1. oktober 2021. Felles for de fysiske eiendelene som er inkludert i sktl. § 10-81 er at eiendelene er mobile og benyttes i kapitalintensiv virksomhet i Norge.

Behovet for innføring av kildeskatten kan illustreres ved at det i 2011 og 2012 ble fradragsført henholdsvis 20,1 og 16,7 milliarder norske kroner for leie av rigger og fartøy.<sup>9</sup> Mottaker av det alt vesentlige av betalingene var hjemmehørende i utlandet. Den manglende internrettslige hjemmelen ga flernasjonale konsern insentiver til å utnytte ulikheter i beskatning mellom statene for å redusere konsernselskapets beskatning i Norge. Skattelovgivningen i mottakerens hjemstat kunne videre medføre at leiebetalingen ikke ble skattlagt i noen av statene.

---

<sup>7</sup> Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven – dbavtl.).

<sup>8</sup> NOU 2014: 13 punkt 7.6. Scheel-utvalget foreslo flere tiltak med formål å motvirke overskuddsflytting og bidra til økt likebehandling av nasjonale og flernasjonale foretak, herunder kildeskatt på renter og royalty.

<sup>9</sup> Meld. St. 4 (2015-2016) punkt 8.5.1.

Bestemmelsen har derfor også som formål å motvirke at inntektene enten skattlegges lavt eller ikke skattlegges på mottakers hånd.

Overskuddsflytting kan videre føre til en negativ konkurransesituasjon mellom nasjonale og flernasjonale selskaper. Nasjonale selskaper har ikke den samme muligheten til å tilpasse seg skattesystemet slik at de vil kunne stå overfor en høyere skattebelastning enn utenlandske selskaper som opererer og konkurrerer på samme marked. Tiltak mot overskuddsflytting er derfor viktig for å bevare tilliten til skattesystemet blant nasjonale aktører. Hensynet til kapitalimportnøytralitet taler for at nasjonale og internasjonale selskaper skattlegges etter de samme regler i kildestaten.

I det internasjonale arbeidet mot overskuddsflytting står Base Erosion and Profit Shifting – BEPS – prosjektet sentralt. Prosjektet var et felles prosjekt mellom Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD) og G20-landene. Resultatet av prosjektet var femten tiltakspunkter med anbefalinger til medlemsstatene.<sup>10</sup> Med bakgrunn i tiltakspunktene har Norge et pågående arbeid for å gjennomføre effektive tiltak mot overskuddsflytting, herunder kildeskatt på royalty og visse leiebetalinger etter sktl. § 10-81.<sup>11</sup>

For å følge opp BEPS-prosjektet ble samarbeidsorganet OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) opprettet i 2016. Medlemslandene kom i oktober 2021 til politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern.<sup>12</sup> Rammeverket består av to hoveddeler (kjent som to "pilarer"). Av særlig dagsaktuell betydning er det pågående arbeidet med å implementere pilar 2 ("GloBE-reglene") i medlemslandenes interne lovgivning. GloBE-reglene skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 prosent i alle land der de er etablert. For å sikre ensartede regler har arbeidsgrupper i Inclusive Framework utformet modellregler med kommentarer og retningslinjer.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> OECD (2013).

<sup>11</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.5. Etter Finansdepartementets syn var den foreslåtte kildeskatten på tidspunktet for lovforslaget i tråd med prinsippene som lå til grunn for det pågående arbeidet i OECD.

<sup>12</sup> OECD (2021a).

<sup>13</sup> OECD (2021b) og OECD (2022).



Finansdepartementet har foreslått en egen lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven).<sup>14</sup> Suppleringskatteloven med forskrift gjennomfører pilar 2 i norsk rett. Lovforslaget er basert på modellregelverket med tilhørende kommentarer og retningslinjer, og vil medføre omfattende endringer i beskatningen av flernasjonale konsern som faller inn under regelverkets anvendelsesområde. Regelverket vil omfatte flernasjonale konsern med en samlet inntekt på minst 750 millioner euro, i minst to av de fire siste årene, jf. lovforslaget § 1-2. Suppleringskatteloven er foreslått å tre i kraft fra og med inntektsåret 2024.<sup>15</sup>

### 1.3 Avgrensninger

Oppgaven omhandler kildeskatt på leiebetalinger for fartøy og rigger mv. til bruk på norsk kontinentalsokkel, og avgrenser naturlig mot kildeskatt på øvrige eiendeler som omfattes av sktl. § 10-81. Eiendeler som beskattes etter rederiskatteordningen i sktl. §§ 8-10 til 8-20 er unntatt skatteplikt etter sktl. § 10-81 annet ledd bokstav d. Rederiskatteordningen omfattes ikke av fremstillingen.

Oppgavens tema avgrenses til selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland utenfor EØS. For sammenhengens del bemerkes det likevel at kildeskatteplikten er unntatt for "selskap eller innretning som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b", jf. sktl. § 10-81 andre ledd bokstav a. Unntaket er ment å sikre at regelverket er i samsvar med EØS-retten, herunder reglene om de fire friheter i EØS-avtalen.<sup>16</sup>

For å unngå dobbeltbeskatning, er kildeskatten unntatt for deltakere i norsk kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS) som skattlegges etter reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68, jf. bokstav b. Unntaket i bokstav b forutsetter at alle deltakerne er omfattet av NOKUS-reglene. I tilfeller der NOKUS-selskapet også har utenlandske deltakere er det gitt en fradragsregel for

---

<sup>14</sup> Prop. 29 LS (2023-2024).

<sup>15</sup> Prop. 29 LS (2023-2024) kapittel 15 s. 106. Lovforslaget ble fremmet av Kongen i statsråd (regjeringen) 24.11.2023, og er sendt til videre behandling i Stortinget for endelig lovvedtak. Lovforslaget er til behandling i Finanskomiteen med frist for avgivelse av innstilling 15.12.2023.

<sup>16</sup> EØS-avtalen er inkorporert i norsk rett ved lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven – EØSl.).

norske deltakere i sktl. § 16-70 første ledd. For den videre oppgaven forutsettes det at deltakerne i selskapet eller innretningen, som mottar leiebetalinger, ikke er skattepliktig etter NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68.

Øvrige avgrensninger vil foretas underveis i oppgaven der det fremstår hensiktsmessig.

## 2 Metode og rettskildebruk

### 2.1 Metode og rettskilder etter norsk intern rett

Problemstillingene vil besvares gjennom en rettsdogmatisk analyse, med utgangspunkt i den alminnelige rettskildelære.<sup>17</sup> Legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område da skattlegging anses som et "inngrep" overfor den enkelte etter Grunnloven § 113.<sup>18</sup> Lovens ordlyd vil derfor være "den tyngste tolkningsfaktoren".<sup>19</sup> Tolkningstvil må derimot løses ut fra en avveining av samtlige rettskilder så fremt hensynet til klarhet og forutsigbarhet for borgeren er tilstrekkelig ivaretatt.<sup>20</sup>

Den nylige innføringen av beskatningshjemmelen medfører at det ikke er noen retts- eller forvaltningspraksis som direkte behandler spørsmål til sktl. § 10-81.<sup>21</sup> Vilkårene som oppstilles til skattesubjektet etter sktl. § 10-81 er imidlertid behandlet etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 og NOKUS-reglene i sktl. §§ 10-60 til 10-68. Rettspraksis og administrative uttalelser knyttet til bestemmelsene kan derfor ha en viss overføringsverdi til vurderingene som skal foretas etter sktl. § 10-81.

Ved grenseoverskridende virksomhet kan norsk kildebeskatningsrett være begrenset eller avskåret etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater. I det følgende vil det redegjøres for særegne metodespørsmål i tilknytning til skatteavtalene som folkerettslige traktater.

---

<sup>17</sup> Skoghøy (2023) s. 28.

<sup>18</sup> Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven - GrL.).

<sup>19</sup> Rt. 2015 s. 203 *Scancem* avsnitt 75.

<sup>20</sup> HR-2019-1198-A *Eiendomsskatt* avsnitt 155 (dissens 3-2). Uttalelsen er gitt av mindretallet, men dissensen gjaldt et annet spørsmål.

<sup>21</sup> Søk i lovdata 30.11.2023 i SIV, UFIN, BFU, USKD, dvs. alle sivile rettsavgjørelser, Finansdepartementets uttalelser, Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser og Skattedirektoratets uttalelser, på "lov-1999-03-26-14-§10-81". Søket ga 0 treff.

## 2.2 Metode ved bruk av skatteavtaler

### 2.2.1 Forholdet mellom skatteavtaler og norsk internrett

Norge har inngått skatteavtale med rundt 90 andre stater.<sup>22</sup> Skatteavtalene er bilaterale med unntak av den multilaterale nordiske avtalen ("NSA").<sup>23</sup> Ettersom skatteavtalene er inngått mellom stater, anses skatteavtalene som folkerettslige traktater. Norge har et dualistisk rettssystem som innebærer at folkeretten og den nasjonale retten er to separate rettssystemer. For at norske borgere skal kunne utlede rettigheter og plikter av folkerettslige traktater, kreves derfor som utgangspunkt at traktaten gjennomføres i norsk rett ved et etterfølgende lovvedtak fra Stortinget, jf. Grl. §§ 75 flg.

Etter dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 kan Kongen (Finansdepartementet) med Stortingets samtykke forhandle og signere en skatteavtale med en annen stat. Bestemmelsen skal forstås som at avtaler Kongen inngår med Stortingets samtykke umiddelbart blir en del av norsk rett uten behov for etterfølgende lovvedtak. Dobbeltbeskatningsavtaleloven innebærer følgelig en forhåndsinkorporering av skatteavtaler i norsk rett.<sup>24</sup>

Skatteavtaler som er inngått med grunnlag i dobbeltbeskatningsloven har trinnhøyde som norsk lov.<sup>25</sup> Ved motstrid går skatteavtalen foran norsk lov dersom det er til gunst for skattyter etter prinsippet om *lex specialis*.<sup>26</sup> Skatteavtalene kan likevel aldri føre til en skjerpet beskatning for skattyter, og gir derfor ikke i seg selv grunnlag for norske myndigheter til å ilegge skatt på fysiske eller juridiske personer. At skatteavtalene bare kan lempe beskatning er en alminnelig oppfatning i norsk og internasjonal skatterett.<sup>27</sup>

Innføring av en ny internrettslig hjemmel reiser også spørsmål om forholdet mellom nyere intern lovgivning og eldre skatteavtalebestemmelser. Etter prinsippet om *lex posterior* skal nyere lovgivning som utgangspunkt gå foran eldre lovgivning med samme trinnhøyde. Det vil

---

<sup>22</sup> Skatteavtalene mellom Norge og andre stater er offentliggjort på Finansdepartementets hjemmeside, se Finansdepartementet (u.å.). Oversikten er sist oppdatert 03.10.2023.

<sup>23</sup> NSA (1996).

<sup>24</sup> Zimmer (2017) s. 64.

<sup>25</sup> Rt. 1994 s. 132 *Uncle John* s. 136-137.

<sup>26</sup> Zimmer (2017) s. 73.

<sup>27</sup> Naas mfl. (2017) s. 83. Se også Zimmer (2017) s. 65.

imidlertid medføre folkerettsbrudd å gi nyere lovgivning forrang overfor eldre skatteavtaler (såkalt "treaty override"). Nyere lovgivning må derfor presumeres å være i samsvar med Norges skatteavtaleforpliktelser så fremt Stortinget ikke gir klart uttrykk for en annen forståelse. Ved behov for endring av eksisterende skatteavtalebestemmelser vil norske myndigheter i praksis heller forsøke å reforhandle skatteavtalen med den aktuelle staten.

## 2.2.2 Tolkning av skatteavtaler

For å avklare rekkevidden av norsk beskatningsrett, må skatteavtalen tolkes etter folkerettslige regler om tolkning av traktater.<sup>28</sup> Traktattolkningsreglene fremgår av Wienkonvensjonen om traktatretten av 1969.<sup>29</sup> Norge har ikke ratifisert Wienkonvensjonen, men artikkel 31 er ansett å gi uttrykk for folkerettslig sedvane.<sup>30</sup>

Etter Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1 skal traktater tolkes i overensstemmelse med "the ordinary meaning to be given to the terms". Begrepet "ordinary meaning" sikter til den alminnelige forståelsen av ordets betydning. Dersom statene har hatt en felles forståelse av et begrep i avtalen, skal denne forståelsen legges til grunn, jf. artikkel 31 nr. 4.

Ordlyden må videre ses i sammenheng med traktatens gjenstand og formål ("object and purpose"), og sin rette kontekst ("in their context"). Utgangspunktet må likevel være at det er ordlyden som gir best uttrykk for partenes enighet slik at de nevnte elementene ikke kan gi grunnlag for å fravike en klar ordlyd.<sup>31</sup> Høyesterett har derfor i flere avgjørelser lagt betydelig vekt på ordlyden ved tolkningen av en omtvistet skatteavtale.<sup>32</sup> Videre innebærer henvisningen til "good faith" at tolkningen skal være lojal slik at målet med tolkningen bør være et tolkningsresultat som kan aksepteres av begge stater. Etter artikkel 31 nr. 2, 3 og 4 vil det også kunne legges vekt på andre omstendigheter knyttet til avtalen, herunder etterfølgende avtaler mellom statene og andre staters praksis, jf. nr. 3.<sup>33</sup>

---

<sup>28</sup> HR-2021-1243-A *Poseidon* avsnitt 36 med videre henvisninger.

<sup>29</sup> Wienkonvensjonen om traktatretten (1969).

<sup>30</sup> ICJ-2009-133j avsnitt 47.

<sup>31</sup> HR-2023-491-P *Snøkrabbe II* avsnitt 125.

<sup>32</sup> For eksempel Rt. 2011 s. 1581 *Dell* avsnitt 43 og HR-2021-1243-A *Poseidon* avsnitt 49.

<sup>33</sup> Rt. 2011 s. 1581 *Dell* avsnitt 51.

Etter Wienkonvensjonens tolkningsregler skal ikke statens interne rett tillegges vekt ved tolkningen av traktater. De fleste skatteavtaler har imidlertid en generell tolkningsbestemmelse med henvisning til internretten i den stat som anvender skatteavtalen.<sup>34</sup> Henvisningsbestemmelsen er *lex specialis* i forhold til Wienkonvensjonens tolkningsregler, og gjelder når uttrykk ikke er særskilt definert i skatteavtalen og noe annet ikke fremgår av avtalens kontekst.<sup>35</sup>

### 2.2.3 OECDs mønsteravtale med kommentarer

Flere av Norges skatteavtaler er utformet etter OECDs mønsteravtale. Mønsteravtalen er ikke rettslig bindende for medlemsstatene, men har som formål å gi en felles mal som skal forenkle og effektivisere statenes arbeid med skatteavtalene.<sup>36</sup> OECDs Råd har likevel anbefalt at medlemsstatene anvender mønsteravtalen ved inngåelse eller revisjon av sine skatteavtaler.<sup>37</sup> OECD har videre utarbeidet kommentarer til mønsteravtalens bestemmelser.

Mønsteravtalen med tilhørende kommentarer har hatt en sentral rolle ved Høyesteretts tolkning av skatteavtalebestemmelser som bygger på mønsteravtalens bestemmelser.<sup>38</sup> Det er uttrykkelig uttalt i *Sølvik*-dommen at "mønsteravtalen, [...], og kommentarane til denne, må vege tungt" ved tolkningen av en konkret skatteavtale. Så fremt skatteavtalebestemmelsen samsvarer med mønsteravtalen tillegges OECDs kommentarer derfor stor rettskildemessig vekt ved tolkningen av skatteavtaler i norsk rett.<sup>39</sup>

### 2.2.4 FNs modellavtale med kommentarer

De forente nasjoner (FN) har utviklet en egen modellavtale med fokus på å beskytte utviklingslandenes interesser. Norge har brukt FNs modellavtale som utgangspunkt for flere skatteavtaler med utviklingsland.<sup>40</sup> Modellavtalen har større grad av kildestatsbeskatning enn

---

<sup>34</sup> Se for eksempel OECDs mønsteravt. (2017) artikkel 3 nr. 2 (omtalt som "henvisningsbestemmelsen").

<sup>35</sup> Vogel (2022) Introduction – punkt 101, s. 48.

<sup>36</sup> OECDs mønsteravt. (2017) Introduction – punkt 2.

<sup>37</sup> OECDs mønsteravt. (2017) Introduction - punkt 3.

<sup>38</sup> For eksempel Rt. 1994 s. 752 *Alphawell*, Rt. 2008 s. 577 *Sølvik* og Rt. 2011 s. 1581 *Dell*.

<sup>39</sup> Rt. 2008 s. 577 *Sølvik* avsnitt 49.

<sup>40</sup> For eksempel Avt/Gambia (2001). Gambia er oppført på FNs liste over "Least Developed Countries (LDCs)", jf. UN (u.å.).

OECDs mønsteravtale for å sikre skatteprovenyet til utviklingsland.<sup>41</sup> Kildestatsbeskatning er av særlig betydning for utviklingsland, men det finnes også eksempler på industriland som av ulike grunner åpner for kildestatsbeskatning i sine bilaterale avtaler.<sup>42</sup>

FN har utarbeidet kommentarer til modellavtalen. Det er nærliggende å anta at kommentarene i likhet med OECDs vil utgjøre et sentralt tolkningsmoment i tvister om forståelsen av skatteavtaler som bygger på modellavtalens bestemmelser.<sup>43</sup> Synspunktet underbygges av at dobbeltbeskatning likevel ikke vil avverges dersom ord og uttrykk i skatteavtalene tolkes ulikt i de aktuelle statene. Kommentarene vil derfor kunne bidra til en mer ensartet tolkning blant avtalestatene.

## 2.3 Den videre fremstillingen

Oppgavens hoveddel er delt inn i to deler basert på oppgavens to hovedproblemstillinger.

I kapittel 3 vil jeg analysere og vurdere vilkårene for når selskaper eller innretninger blir kildeskattepliktig for mottatte leiebetalinger etter sktl. § 10-81. I oppgaven vil betegnelsen "utenlandske selskaper eller innretninger" noen ganger brukes som en forenklet terminologi for selskaper eller innretninger hjemmehørende i utlandet. Fokuset for fremstillingen er å belyse grensedragninger for når utenlandske selskaper og innretninger blir kildeskattepliktig etter norsk intern rett.

I kapittel 4 vil jeg vurdere om norsk kildebeskatningsrett er begrenset eller avskåret etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater. Fremstillingen vil ta utgangspunkt i fordeling av beskatning på royaltyinntekter etter OECDs mønsteravtale (2017) artikkel 12 og FNs modellavtale (2021) artikkel 12.

På bakgrunn av drøftelsene i kapittel 3 og 4, vil jeg avslutningsvis vurdere hvordan eventuelle begrensninger etter norsk intern rett og skatteavtaleretten kan påvirke kildeskattens effekt mot overskuddsflytting.

---

<sup>41</sup> FNs mønsteravt. (2021) Introduction – punkt 13.

<sup>42</sup> FNs mønsteravt. (2021) Introduction – punkt 3. Se for eksempel Avt/Spania (1999) artikkel 12.

<sup>43</sup> En slik slutning er også lagt til grunn av Finansdepartementet i Utv. 2022 s. 1216 FIN punkt 3.2.

## 3 Kildeskatt på leiebetalinger for fartøy, rigger mv. etter norsk intern rett

### 3.1 Innledning

Teamet for kapitlet er når utenlandske selskaper eller innretninger blir kildeskattepliktig til Norge for mottatte leiebetalinger for fartøy og rigger til bruk på norsk kontinentalsokkel. En forutsetning for norsk beskatningsrett er at det foreligger en internrettslig lovhjemmel som gir grunnlag for beskatning av den bestemte inntekten. Det rettslige grunnlaget for kildeskatt på leiebetalinger for fartøy og rigger følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav j, jf. § 10-81. Skatteloven § 10-81 første ledd lyder:

*"Selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, skal svare skatt til staten av vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter, jf. § 5-20 første ledd, eller for bruk av eller retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, mottatt fra nærstående selskap eller innretning*

- a. som nevnt i § 2-2 første ledd,*
- b. som nevnt i § 10-40, eller tilsvarende utenlandsk selskap eller innretning, når minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene i §§ 10-40 til 10-49,*
- c. som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, eller*
- d. som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge.*

*Nærstående etter denne bestemmelsen er regulert i § 10-82."*

Kapitlet vil hovedsakelig omhandle vilkår og problemstillinger knyttet til hvem som er skattepliktig etter ordlyden "selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland" (punkt 3.2) og hvilke betalinger som omfattes av skatteplikten etter ordlyden "for bruk av eller retten til å bruke [...] fartøy, rigger mv." (punkt 3.3).

Skatteplikten forutsetter at vederlaget er "mottatt fra nærstående selskap eller innretning" som er norsk skattyter etter et av de nevnte beskatningsgrunnlagene i sktl. § 10-81 første ledd bokstav a til d. Av særlig betydning for oppgavens tema er bokstav c som utvider debitorretsen

til selskap eller innretning som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.<sup>44</sup> Det forutsettes i det følgende at debitor er skattepliktig etter et av de nevnte beskatningsgrunnlagene i bokstav a til d.

Kildeskattens anvendelsesområde er videre avgrenset til leie mellom nærstående selskaper eller innretninger. Spørsmålet er når kravet til interessefellesskap mellom debitor og kreditor er oppfylt etter sktl. § 10-82 (punkt 3.4).

For sammenhengens del vil det kort gjennomgås når inntekten anses "mottatt fra" det nærstående selskapet eller innretningen slik at kildeskatteplikten oppstår (punkt 3.5).

Til sist, er spørsmålet hva som er rettsvirkningen av at vilkårene i sktl. § 10-81 er oppfylt (punkt 3.6).

## **3.2 Skattesubjekt – "selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland"**

### **3.2.1 Innledning**

Den første problemstillingen er hvem som er skattesubjektet etter sktl. § 10-81 første ledd. Etter skatteloven § 10-81 første ledd første punktum er skattesubjektet "[s]elskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland, jf. § 10-63". Bestemmelsen oppstiller for det første et alternativt vilkår om at subjektet må være *et selskap* eller *en innretning* (punkt 3.2.2). Det andre vilkåret er at selskapet eller innretningen må være *hjemmehørende i et lavskatteland*. Ordlyden i det sistnevnte vilkåret oppstiller to kriterier: (i) selskapet eller innretningen må være "hjemmehørende" i utlandet (punkt 3.2.3), og (ii) utlandet må være et "lavskatteland" (punkt 3.2.4).

### **3.2.2 Selskap eller innretning**

#### **3.2.2.1 Selskap**

Selskaper kan være kildeskattepliktig etter sktl. § 10-81 første ledd. Det følger av forarbeidene til bestemmelsen at skatteplikten som utgangspunkt gjelder selskaper som anses som

---

<sup>44</sup> Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven – petrsktl.).



selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2 første ledd.<sup>45</sup> Ved vurdering av selskaper hjemmehørende i utlandet står sktl. § 2-2 bokstav e sentralt.

Etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e er "selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra" et selvstendig skattesubjekt "når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital". Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er eksempler på selskaper med begrenset ansvar etter norsk rett. Selskaper som er stiftet etter reglene i aksjeloven<sup>46</sup> og allmennaksjeloven<sup>47</sup> har som utgangspunkt skatteplikt etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav a. Alternativet i bokstav e omfatter norske og utenlandske selskaper med en tilsvarende ansvarsform.

Selskaper med ubegrenset ansvar kan likevel omfattes av ordlyden "selskap" i sktl. § 10-81. Etter forarbeidene til bestemmelsen beror kildeskatteplikten på om den enkelte deltakeren oppfyller vilkårene for skatteplikt etter sktl. § 10-81.<sup>48</sup> Kildeskatten er begrenset til den forholdsmessige andelen av betalingen som kan tilordnes deltakerne som er "hjemmehørende i lavskatteland". Slike selskaper er ikke selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2 og omtales under betegnelsen "transparente selskaper". Bestemmelsens ordlyd avgrenser mot skatteplikt for fysiske personer slik at deres andel av betalingen uansett skal holdes utenfor ved beregning av kildeskatt etter sktl. § 10-81.<sup>49</sup>

Om selskapet skal klassifiseres som et selskap med begrenset eller ubegrenset ansvar får derfor betydning for om vilkårene for kildeskatteplikt skal bedømmes etter selskapets eller deltakernes forhold. I den forbindelse er spørsmålet om hjemstatens klassifisering av selskapet som skattesubjekt har betydning for klassifiseringen av selskapet etter norsk rett.

Spørsmålet er ikke behandlet i forarbeidene. I Statoil Holding-dommen behandlet Høyesterett om et tysk kommandittselskap var "tilsvarende" et norsk aksjeselskap etter sktl. § 2-38 annet ledd bokstav a. Førstvoterende fant støtte i forarbeidene til bestemmelsen og senere

---

<sup>45</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.6.

<sup>46</sup> Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.).

<sup>47</sup> Lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven – asal.).

<sup>48</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.6.

<sup>49</sup> En slik slutning er også lagt til grunn i Zimmer mfl. (2023) s. 434-435.

stortingsmelding for at det skal foretas en klassifisering av det utenlandske selskapet etter norsk rett.<sup>50</sup> Det presiseres likevel i samme avsnitt at de konkrete selskapsforholdene skal avklares med bakgrunn i utlandets rett.

Prinsippene fra Høyesterett er senere fulgt av Skattedirektoratet ved behandling av om et britisk fond var et selvstendig skattesubjekt etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e).<sup>51</sup> Begrepet "selskap" i sktl. § 10-81 refererer som nevnt til selskaper som anses tilsvarende selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2. Skattedirektoratets uttalelse taler derfor for at klassifiseringen av selskapet etter sktl. § 10-81 skal foretas i tråd med prinsippene som oppstilles i Statoil Holding-dommen. Det legges derfor til grunn at hjemstatens klassifisering av selskapet som skattesubjekt er uten betydning for vurderingen av selskapet etter sktl. § 10-81. Tolkningen innebærer i praksis at et selskap kan anses som et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett og som et transparent selskap etter utenlandsk rett.

Som følge av at skattesubjektet er avgrenset til upersonlige skattytere, vil vurderingen av om selskapet er "hjemmehørende i et lavskatteland" og "nærstående" til det mottakende selskapet foretas etter samme vurderingsmomenter uavhengig av selskapets ansvarsform. I den videre oppgaven vil selskaper med begrenset og ubegrenset ansvar omtales samlet under betegnelsen "selskap".

### **3.2.2.2 Innretning**

Innretninger kan også være kildeskattepliktig etter sktl. § 10-81 første ledd. Sentralt for vurderingen er om enheten kan anses som "innretning [...] under selvstendig bestyrelse" etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e. Som eksempler på innretninger som omfattes av ordlyden nevnes stiftelser, døds-, konkurs- og administrasjonsbo og allmenningsskasser i underpunktene til bestemmelsen. Opplistingen i bestemmelsen er imidlertid ikke uttømmende, jf. ordlyden "herunder".

Ordlyden "under selvstendig bestyrelse" indikerer at innretningen må være selveiende. At innretningen er selveiende innebærer at den anses som et eget skattesubjekt hvor selskapets verdier verken direkte eller indirekte eies av andre enn innretningen selv. Motsatt, kjennetegnes

---

<sup>50</sup> Rt. 2012 s. 1380 *Statoil Holding* avsnitt 48.

<sup>51</sup> Utv. 2015 s. 1903 SKD under "Skattedirektoratets vurderinger" som blant annet henviser til Rt. 2012 s. 1380.

selskaper som er skattepliktig etter sktl. § 2-2 første ledd bokstav e av at noen "eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra" selskapet. Innretninger omfatter derfor først og fremst juridiske personer som ikke er selskaper.<sup>52</sup>

Den utenlandske enheten må videre klassifiseres med grunnlag i norsk rett.<sup>53</sup> At det skal foretas en vurdering etter skattelovens alminnelige regler innebærer at enheten kan klassifiseres ulikt etter norsk og utenlandsk rett. De faktiske forholdene i enheten som ansvars- og eierforhold må derimot klarlegges etter hjemstatens rett.<sup>54</sup>

Illustrerende for vurderingen er Borgarting lagmannsretts avgjørelse i LB-2016-91081-1. Saken gjaldt gyldigheten av en rekke ligningsvedtak til Ptarmigan Trust, hjemmehørende i Liechtenstein. Et av spørsmålene i saken var om formuesmassen i trusten skulle anses som de begunstigedes "eiendeler" etter hovedregelen om formuesskatt i sktl. § 4-1 første ledd. I tilknytning til eierspørsmålet behandlet lagmannsretten om trusten var tilsvarende et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett.<sup>55</sup> Truster er ikke særskilt regulert i norsk rett slik at spørsmålet ble om Ptarmigan Trust – hvis den hadde vært stiftet etter norsk rett – ville vært et eget skattesubjekt etter sktl. § 2-2 bokstav h).

Avgjørende for lagmannsrettens konklusjon var at trusten anses som "en klart adskilt formuesmasse som styres selvstendig av trustforvaltere som ikke er eiere".<sup>56</sup> Etter lagmannsrettens syn var Ptarmigan Trust derfor omfattet av ordlyden "innretning [...] under selvstendig bestyrelse" i sktl. § 2-2 bokstav h. Den konkrete trusten ble derfor ansett som en skattepliktig innretning etter norsk rett til tross for at ble ansett som en transparent enhet etter hjemstatens rett.

Lagmannsretten har senere foretatt tilsvarende vurdering i tilknytning til to fond i Luxembourg som også ble ansett som innretninger under selvstendig bestyrelse.<sup>57</sup> Klassifiseringen etter sktl.

---

<sup>52</sup> Zimmer (2021) s. 134.

<sup>53</sup> Rt. 2002 s. 747 *Ptarmigan Trust* s. 756.

<sup>54</sup> Rt. 2012 s. 1380 *Statoil Holding* avsnitt 48.

<sup>55</sup> Det var i utgangspunktet ikke nødvendig for lagmannsretten å ta stilling om spørsmålet. Etter lagmannsrettens syn var spørsmålet likevel relevant da vurderingen ville bidra til å klargjøre at en slik innretning ikke unnslipper skatt selv om de begunstigede ikke beskattes, jf. LB-2016-91081-1 punkt 3.2.4.

<sup>56</sup> LB-2016-91081-1 punkt 3.2.4.

<sup>57</sup> LB-2019-170823.

§ 2-2 første ledd bokstav e innebærer at utenlandske enheter kan bli kildeskattepliktig etter sktl. § 10-81 for mottatte vederlag.

De øvrige vilkårene etter sktl. § 10-81 vil behandles på samme måte for selskaper og innretninger som anses som selvstendige skattesubjekter etter norsk rett. I det følgende vil skattesubjektet hovedsakelig omtales som "selskap".

### **3.2.3 Hjemmehørende kriteriet**

Selskapet eller innretningen må for det andre være skattemessig "hjemmehørende" i utlandet, jf. sktl. § 10-81 første ledd. Ordlyden "hjemmehørende" indikerer at det må være en viss tilknytning mellom selskapet og utlandet. Bestemmelsen gir ingen veiledning på hvorvidt det skal legges vekt på formalitetene eller realitetene ved vurderingen av hvor selskapet hører hjemme.

Skatteloven § 2-2 syvende ledd bokstav a og b regulerer når selskaper anses hjemmehørende i Norge. Etter bokstav b er det avgjørende om selskapet har "reell ledelse i Norge", herunder skal det etter bestemmelsen "ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet". Ved å legge vekt på realitetene motvirkes uønskede skattetilpasninger ved at selskap blir ansett hjemmehørende i et annet land enn hvor virksomheten reelt sett styres fra.<sup>58</sup>

Skatteloven § 10-81 knytter derimot rettsvirkninger til selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Spørsmålet er om vurderingen av hvor selskapet er skattemessig "hjemmehørende" skal foretas etter kriteriene i sktl. § 2-2 eller utlandets rett.

Forarbeidene til sktl. § 10-81 har ikke behandlet spørsmålet. Finansdepartementet har imidlertid behandlet spørsmålet etter fritaksmetoden i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav b til d.<sup>59</sup> Bestemmelsen knytter rettsvirkninger til "selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS". Om selskapet er hjemmehørende i utlandet eller ikke, beror etter Finansdepartementets syn på utlandets rettsregler. Begrunnelsen for tolkningen er at hjemmehørende kriteriet må ses i sammenheng med om selskapet har alminnelig skatteplikt til utlandet. Om selskapet skal anses skattemessig hjemmehørende i et land, beror etter departementets syn på om selskapet har

---

<sup>58</sup> Prop. 1 LS (2018-2019) s. 130.

<sup>59</sup> Utv. 2006 s. 485 FIN.

alminnelig skatteplikt til landet. Hvorvidt utlandet baserer vurderingen på virkelig ledelse, registrering eller andre kriterier er etter uttalelsen ikke av betydning for vurderingen.

Selskapet kan følgelig være hjemmehørende i ulike stater etter norsk intern rett og det aktuelle utlandets rett. Dersom selskapets hjemstat har inngått en skatteavtale som regulerer bostedsspørsmålet, må skatteavtalens løsning legges til grunn.<sup>60</sup> Finansdepartementet og Skattedirektoratet har i senere uttalelser sluttet seg til tolkningen av hjemmehørendekriteriet på generelt grunnlag for sktl. § 2-38.<sup>61</sup>

Administrative uttalelser fra Finansdepartementet og Skattedirektoratet har som utgangspunkt liten rettskildemessig vekt.<sup>62</sup> Som følge av at skattemyndighetene ofte tillegger uttalelsene stor vekt, kan uttalelsene likevel få atskillig vekt gjennom myndighetenes praksis. Skattemyndighetenes praksis benyttes ofte av Høyesterett som presiserende tolkning.<sup>63</sup> Vekten av skattemyndighetenes praksis avhenger av om praksisen har vært langvarig, omfattende og konsekvent.<sup>64</sup> I Skatte-ABC for 2023 punkt F-32-3.8.1 er det henvisning til de nevnte uttalelsene for forståelsen av hjemmehørendekriteriet.<sup>65</sup> De administrative uttalelsene antas å gi uttrykk for etablert myndighetspraksis. I mangel på andre autorative rettskilder er det nærliggende å anse uttalelsene som veiledende for hvordan hjemmehørendekriteriet skal forstås etter sktl. § 2-38.

Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket taler videre for at hjemmehørendekriteriet etter sktl. § 10-81 bør forstås på samme måte. Dersom hjemmehørendekriteriet skal baseres på norsk rett, kan konsekvensen bli at selskapet anses hjemmehørende i en stat hvor selskapet ikke er skattepliktig overhodet. Dette vil igjen få innvirkning på lavskattelandvurderingen som behandles i punkt 3.2.4.

---

<sup>60</sup> Utv. 2006 s. 485 FIN. Løsningen harmonerer med vurderingen av om selskap er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2. Skatteloven § 2-2 åttende ledd fastsetter at selskaper likevel ikke skal anses hjemmehørende i riket, "dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat".

<sup>61</sup> Utv. 2011 s. 1494 FIN punkt 3 og BFU 31/12 under "Skattedirektoratets vurderinger" punkt 2.

<sup>62</sup> Zimmer (2021) s. 59.

<sup>63</sup> For eksempel Rt. 2001 s. 1444 *Skøyen Næringspark* s. 1455.

<sup>64</sup> Rt. 2005 s. 577 *Baker Hughes II* avsnitt 40.

<sup>65</sup> Skattedirektoratet (2023) punkt F-32-3.8.1.

Vurderingen av hvor selskapet er skattemessig "hjemmehørende" etter sktl. § 10-81 skal foretas etter utlandets rettsregler og skatteavtaleforpliktelser. En videre problemstilling er om hjemmehørendekriteriet skal foretas på samme måte i hybridtilfeller.

Hybridtilfeller er situasjoner hvor det utenlandske selskapet anses som et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett og som et transparent selskap etter utlandets rett.<sup>66</sup> Som følge av at selskapets inntekter skattlegges hos deltakerne i transparente selskaper, må vurderingen av alminnelig skatteplikt baseres på deltakernes skattemessige bosted. Motsatt, vil vurderingen for selskaper som anses som selvstendige skattesubjekter baseres på hvor selskapet anses hjemmehørende.

Spørsmålet er om vurderingen av hjemmehørendekriteriet i hybridtilfellene skal baseres på hver enkelt deltakers skattemessige bosted i tråd med klassifiseringen etter utlandets rett, eller klassifiseringen av selskapet som et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett.

Hjemmehørendevurderingen i hybridtilfellene er ikke behandlet i relasjon til sktl. § 10-81. Finansdepartementet har i to uttalelser behandlet spørsmålet ved anvendelsen av fritaksmetoden etter sktl. § 2-38.<sup>67</sup> Fritaksmetoden innebærer at utenlandske aksjonærer på nærmere vilkår ikke skal skattlegges for aksjeutbytte. I likhet med vurderingen etter sktl. § 10-81, er utgangspunktet etter sktl. § 2-38 at det utenlandske selskapet må være (i) tilsvarende et selvstendig skattesubjekt etter norsk rett, og (ii) anses hjemmehørende i utlandet etter utlandets rett. Sett i sammenheng, innebærer tilsvarende- og hjemmehørendekriteriet at det utenlandske selskapet må ha status som selvstendig skattesubjekt både etter norsk og utenlandsk rett (dobbel krav).

Det dobbelte kravet kommer på spissen i hybridtilfellene ettersom at transparente selskaper ikke er skatterettslig hjemmehørende noen steder. For slike tilfeller uttalte Finansdepartementet at kravet "bør tolkes i tråd med formålene bak de begrensninger som er satt og fritaksmetodens generelle formål om å hindre kjedebeskatning".<sup>68</sup> Ved vurderingen av om det hybride selskapet skulle omfattes av fritaksmetoden ble det avgjørende om samtlige deltakere var selvstendige

---

<sup>66</sup> Se for eksempel Rt. 2012 s. 1380 *Statoil Holding*. Høyesteretts klassifisering av det tyske kommandittselskapet som selvstendig skattesubjekt etter norsk rett er et eksempel på et hybridtilfelle.

<sup>67</sup> Utv. 2011 s. 1494 FIN punkt 4 og Utv. 2015 s. 721 FIN. Uttalelsene er gitt i tilknytning til kildeskatt på utgående utbytte for utenlandske aksjonærer etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav c og § 10-13.

<sup>68</sup> Utv. 2011 s. 1494 FIN punkt 4.

skattesubjekter hjemmehørende i EØS. I lys av Statoil Holding-dommen modererte Finansdepartementet egen uttalelse og uttalte at hjemmehørende-kriteriet må anses oppfylt når et selskap er "selskapsrettslig etablert i EØS".<sup>69</sup> Uttalelsen forstås slik at deltakernes skattemessige bosted ikke har betydning ved vurderingen av hjemmehørende-kriteriet i hybridtilfeller.

Hensynet til sammenheng i regelverket tilsier at hjemmehørende-kriteriet bør forstås på samme måte etter sktl. § 10-81. En slik forståelse harmonerer også best med Høyesteretts forståelse av tilsvarende-kriteriet i Statoil Holding-dommen.<sup>70</sup>

Det kan likevel argumenteres for at formålet bak kildeskatten tilsier at hjemmehørende-kriteriet bør foretas etter hver enkelt deltakers bosted i tråd med hvordan hjemstaten klassifiserer selskapet. Hovedformålet bak innføringen av kildeskatt etter sktl. § 10-81 er å motvirke aggressiv skatteplanlegging ved at flernasjonale konsern flytter overskudd til lavskatteland. I tilfeller der deltakerne er hjemmehørende i normalskatteland er risikoen for overskuddsflytting mindre enn når deltakerne er bosatt i lavskatteland. Sett i lys av rettskildene overfor, vurderes likevel hjemmehørende-kriteriet oppfylt i hybridtilfeller dersom selskapet er selskapsrettslig etablert i lavskattelandet.

Oppsummert, må hjemmehørendevurderingen baseres på hvor selskapet eller innretningen anses hjemmehørende etter utenlandsk rett. For de tilfeller at det er uoverensstemmelse mellom hvordan norsk og utenlandsk rett klassifiserer selskapet skatterettslig, skal selskapet anses hjemmehørende i landet hvor selskapet er selskapsrettslig etablert.

---

<sup>69</sup> Utv. 2015 s. 721 FIN. Skatteklagenemnda har senere lagt uttalelsen til grunn for sin vurdering i av utgående utbytte til et irsk contractual fund (CCF), jf. SKNS1-2023-11 under "Hjemmehørende-kriteriet". Sekretariatet kjente ikke til at departementet har fraveket uttalelsen i Utv. 2015 s. 721. Uttalelsen anses å gi uttrykk for etablert myndighetspraksis.

<sup>70</sup> Rt. 2012 s. 1380 *Statoil Holding*. Se oppgavens punkt 3.2.2.1.

### 3.2.4 Lavskattelandvurderingen

Selskapet eller innretningen må for det tredje være hjemmehørende i et "lavskatteland", jf. sktl. § 10-81 første ledd. Avgrensningen er begrunnet i at risikoen for overskuddsflytting er særlig stor ved transaksjoner til lavskatteland ettersom at lønnsomheten er størst når betalingen går til land med betydelig lavere skattesats.<sup>71</sup>

Begrepet "lavskatteland" er legaldefinert i sktl. § 10-63:

*"Som lavskattland regnes 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."*

Bestemmelsen er gitt i tilknytning til skattelovens regler i §§ 10-60 flg. om skattlegging av NOKUS-selskaper. Uttrykket "lavskatteland" skal forstås på samme måte etter sktl. § 10-81, jf. henvisningen til § 10-63 i bestemmelsen.

I Skattedirektoratets skatteforskrift (fssd.) er det gitt en liste over land som skal anses som lavskatteland i § 10-63-2 (svartelisten) og som ikke-lavskatteland i § 10-63-3 (hvitelisten).<sup>72</sup> Opplistingen er bindende uten en nærmere vurdering etter sktl. § 10-63 med mindre noe annet følger av forskriftens bestemmelser, jf. fssd. § 10-63-1 første punktum. Skatteloven § 10-81 er ikke uttrykkelig nevnt i presiseringen av bestemmelsenes anvendelsesområde i annet punktum. Spørsmålet er om svarte- og hvitelisten er bindende ved lavskattelandvurderingen etter sktl. § 10-81.

Henvisningen til sktl. § 10-63 taler for at sktl. § 10-81 skal forstås på samme måte som ved NOKUS-beskatningen etter sktl. §§ 10-60 flg. Opplistingen av land er basert på kriteriene etter sktl. § 10-63 og er ment å ha en ressursbesparende funksjon.<sup>73</sup> En konkret vurdering av skattenivåene vil derfor gi samme resultat følger av listene. En enhetlig definisjon av

---

<sup>71</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.5. Scheel-utvalgets forslag til kildeskatt på renter og royalty hadde ikke en tilsvarende avgrensning, se NOU 2014: 13 punkt 7.3.2.

<sup>72</sup> Forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (Skattedirektoratets skatteforskrift – fssd.).

<sup>73</sup> Innst. O nr. 10 (2004-2005) punkt 6.4.1.



lavskatteland i skattelovgivningen vil videre øke forutberegneligheten for skattyter. Svarte- og hvitelisten anses derfor som bindende ved lavskattelandvurderingen etter sktl. § 10-81 med mindre noe annet følger av forskriftens bestemmelser.

Svartelisten er ikke bindende for selskap som er skattepliktig for aktiviteter i oljesektoren i Qatar og Bahrain, jf. fssd. § 10-63-2. Videre oppstiller hvitelisten tre unntak som opphever listens virkning i fssd. § 10-63-3. Dersom unntakene kommer til anvendelse eller landet ikke står oppført på svartelisten, må det foretas en konkret vurdering etter sktl. § 10-63.

Den konkrete vurderingen etter sktl. § 10-63 er sammensatt. Utlandet er et "lavskatteland" dersom "den alminnelige inntektsskatt på selskapets samlede overskudd er mindre enn to tredjedeler" av det selskapet ville blitt ilagt hvis det var hjemmehørende i Norge.

Ordlyden "den alminnelige inntektsskatt" kan tale for at det er den alminnelige selskapsskattesatsen i de to landene som skal sammenlignes. Det følger derimot av forarbeidene at sammenligningen av landenes skattenivå skal baseres på forskjellen mellom de effektive skattesatsene i landene.<sup>74</sup> Effektiv skattesats er betalt skatt som andel av selskapets reelle overskudd.<sup>75</sup> Ved å se på effektive skattesatser vil regelen etter departementets syn "gi et godt uttrykk for den reelle forskjellen i skattenivået samtidig som at den er forholdsvis enkel å praktisere".<sup>76</sup>

Sammenligningen skal etter ordlyden baseres på selskapets "samlede overskudd". Ordlyden "samlede overskudd" taler for at alle selskapets inntekter skal tas med i beregningen. I forarbeidene er det presisert at det skal foretas en "generell sammenligning [...] for denne typen selskaper".<sup>77</sup> Sammenligningen av statenes effektive skattenivå skal derfor ikke baseres på det *konkrete* selskapets betalte skatt av samlede overskudd i det enkelte inntektsår.

---

<sup>74</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.9.

<sup>75</sup> NOU 2014: 13 punkt 1.1 s. 12.

<sup>76</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.9.

<sup>77</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.9.

Med støtte i ordlyden og forarbeidene til bestemmelsen har Høyesterett videre presisert at det er forskjellen i selve skattebyrden som er avgjørende.<sup>78</sup> Høyesterett fastsatte derfor at skattefrie inntekter ikke skal trekkes inn i en vektet vurdering av selskapets samlede inntekter.

I vurderingen av selskapets "samlede overskudd" skal det tas hensyn til "særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter".<sup>79</sup> Inntektsgrunnlaget må derfor tilpasses til særregler som gjelder for bransjen selskapet opererer innenfor.<sup>80</sup> Videre skal inntekter som ikke anses bransjetypiske holdes utenfor sammenligningen.<sup>81</sup> I tilknytning til oppgavens tema må inntektsgrunnlaget derfor tilpasses til hva som er typisk for selskaper i petroleumsindustrien. Av særlig betydning for selskaper i petroleumsindustrien er særreglene for petroleumsbeskatning.

Norge har, som nevnt, en rekke skatteavtaler med andre stater. Et spørsmål i den forbindelse er om det skal tas hensyn til skatteavtalebestemmelser ved sammenligningen av de effektive skattenivåene etter sktl. § 10-63.

Ordlyden "ville ha blitt ilagt" taler for at skatteavtaler skal tas i betraktning dersom avtalebestemmelsen medfører at en inntekt ikke er gjenstand for beskatning i utlandet. Skatteavtalenes betydning ved lavskattelandvurderingen er ikke behandlet i forarbeidene.

Høyesterett har behandlet spørsmålet i tilknytning til skatteavtalen mellom Norge og Singapore.<sup>82</sup> Saken gjaldt forståelsen av lavskattelandvilkåret i sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63. Ved vurderingen av skatteavtalens betydning presiserte førstvoterende i avsnitt 59 at skatteavtaler "ikke fastsetter nasjonale skattenivåer, men fordeler skattefundamentet for inntekter som har tilknytning til flere land for å unngå dobbeltbeskatning".<sup>83</sup> Skatteavtalenes

---

<sup>78</sup> HR-2016-586-A DNA avsnitt 38.

<sup>79</sup> Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) punkt 6.9.

<sup>80</sup> Rt. 2014 s. 196 *Aban* avsnitt 51.

<sup>81</sup> For eksempel ble gevinst ved salg av aksjer i forbindelse med en omorganisering holdt utenfor sammenligningen da inntekten ble ansett som en atypisk inntektskilde for det aktuelle holdingselskapet, jf. Rt. 2014 s. 196 *Aban* avsnitt 50 og 51.

<sup>82</sup> Rt. 2014 s. 196 *Aban* avsnitt 57 flg.

<sup>83</sup> Rt. 2014 s. 196 *Aban* avsnitt 59.

funksjon taler derfor mot at skatteavtaler skal tillegges betydning ved sammenligningen av nasjonale skattenivåer etter § 10-63.

Videre la Høyesterett i avsnitt 60 avgjørende vekt på at skatteavtaler ikke skal medtas ved vurderingen dersom NOKUS-reglene vurderes samlet. Etter sktl. § 10-64 bokstav a skal NOKUS-beskatning ikke foretas når "selskapet eller innretningen er omfattet av avtale Norge har inngått med annen stat til unngåelse av dobbeltbeskatning, og selskapets eller innretningens inntekter ikke hovedsakelig er av passiv karakter". Ved å trekke inn skatteavtalen i fastsettelsen av det effektive skattenivået i Singapore, ville det etter Høyesteretts oppfatning "undergrave lovens forutsetning om at det kan foretas NOKUS-beskatning av selskaper i land som Norge har skatteavtale med".<sup>84</sup> Skatteavtalen mellom Norge og Singapore skulle derfor ikke medtas i lavskattelandvurderingen etter sktl. § 10-63.

Høyesteretts oppfatning synes å forutsette at sktl. § 10-64 bokstav a mister sin betydning dersom skatteavtalen tas i betraktning ved spørsmålet om vilkårene for NOKUS-beskatning var oppfylt. Resonnementet har fått kritikk i teorien.<sup>85</sup> Kritikken er basert på at vilkårene for å anvende NOKUS-reglene kan være oppfylt selv om man tar hensyn til skatteavtalen ved lavskattelandvurderingen. Unntaket for skatteavtaler i sktl. § 10-64 bokstav a knytter rettsvirkninger til eksistensen av en skatteavtale og ikke om den har hatt betydning for vilkårene for NOKUS-beskatning. Til tross for kritikken, har Zimmer og flere teoretikere lagt til grunn at man i tråd med Høyesteretts vurdering skal se bort fra skatteavtaler i sktl. § 10-63.<sup>86</sup>

Skatteavtaler vurderes derfor å være uten betydning ved lavskattelandvurderingen etter sktl. § 10-81, jf. § 10-63. Lavskattelandvurderingen er komplisert og inneholder flere nyanser som av hensyn til oppgavens omfang ikke vil gjennomgås nærmere.

---

<sup>84</sup> Rt. 2014 s. 196 *Aban* avsnitt 61.

<sup>85</sup> Zimmer (2015) s. 250.

<sup>86</sup> Zimmer mfl. (2023) s. 413 og Naas mfl. (2017) s. 633.

### 3.3 Skatteobjekt – "vederlag [...] for bruk av eller retten til å bruke [...] fartøy, rigger mv."

#### 3.3.1 Innledning

Den andre problemstillingen er hvilke betalinger som er gjenstand for kildeskatt etter sktl. § 10-81. Etter bestemmelsens første ledd er objektet for kildeskatteplikten "vederlag [...] for bruk av eller retten til å bruke [...] fartøy, rigger mv.". Det mottatte vederlaget må derfor være (i) "for bruk av eller retten til å bruke", og (ii) eiendelen må omfattes av ordlyden "fartøy, rigger mv."

#### 3.3.2 Ulike avtalekonstruksjoner

Kildeskatten etter sktl. § 10-81 omfatter typisk avtalekonstruksjoner der det ene konsernselskapet ("leietaker") betaler et vederlag "for bruk av eller retten til å bruke" det andre konsernselskapets ("utleiers") eiendel. I petroleumsindustrien er det særlig to avtalekonstruksjoner som brukes for leieavtaler, kjent som (i) bareboat-avtaler og (ii) timecharter-avtaler.

**Bareboat-avtaler** er ikke entydig definert i norsk rett. Avtalene kjennetegnes ved at leietaker leier et tomt fartøy eller rigg mot betaling. Leietaker må ved slike kontrakter selv stå for alle utgifter til drift, vedlikehold, mannskap med videre. Avtalekonstruksjonen omfattes derfor som utgangspunkt av ordlyden "vederlag for bruk av eller retten til å bruke [...] fartøy, rigger mv."

I forarbeidene til sktl. § 10-81 er det likevel presisert at bestemmelsens anvendelsesområde ikke utelukkende bør begrenses til slike avtalekonstruksjoner.<sup>87</sup> Som følge av at avtaletypen ikke har en klar definisjon, vil en lovforståelse etter Finansdepartementets syn medføre betydelige avgrensingsproblemer for skattemyndighetene og den skattepliktige. Dersom kildeskatten kun skulle gjelde bareboat-avtaler kunne konsern som opprinnelig omfattes av kildeskatten omgå beskatningen ved å inkludere andre tjenester i leieavtalen.

---

<sup>87</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.10.

**Timecharter-avtaler** er heller ikke entydig definert i norsk rett. Slike avtaler kjennetegnes ved at fartøyet eller riggen leies ut med tilhørende tjenester, som for eksempel bemanning av fartøyet eller riggen. Ordlyden "for bruk av eller retten til å bruke" avgrenser derfor mot vederlag for tjenester i tilknytning til driften av fartøyet eller riggen.

Etter forarbeidene til sktl. § 10-81 må det ved timecharter-kontrakter foretas en konkret vurdering av hvor stor andel av betalingen som må anses å utgjøre leie for selve eiendelen.<sup>88</sup> Kildeskatteplikten er derfor begrenset til den delen av vederlaget som utgjør leie for bruk av eiendelen. Resterende del av betalingen er ikke gjenstand for kildeskatt etter norsk rett. Utgangspunktet for differensieringen vil være fordelingen av inntekstpostene slik den fremgår av avtalen mellom partene.

I noen tilfeller kan eierselskapets ytelse etter avtalen være av en slik art og omfang at inntekten er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. For å unngå dobbeltbeskatning av samme inntekt er vederlag som beskattes etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2 unntatt kildeskatt etter sktl. 2-3 første ledd bokstav j, jf. sktl. § 10-81 annet ledd bokstav c.

Utleie av fartøy og rigger til bruk i petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel er som utgangspunkt ikke skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.<sup>89</sup> Ved timecharter-avtaler kan det utenlandske selskapet likevel anses å levere en tjeneste i forbindelse med undersøkelse etter og utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel.<sup>90</sup> Vurderingstemaet er om tjenesten(e) kan anses som "dertil knyttet virksomhet" til undersøkelse etter og utvinning av petroleum. Begrepet "dertil knyttet virksomhet" skal forstås som tilknyttet virksomhet der det utenlandske selskapet selv ikke innehar tillatelsen eller konsesjonen til undersøkelse, utnyttelse eller utvinning.<sup>91</sup> Den utvidede beskatningsretten etter petroleumsskatteloven

---

<sup>88</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.10.

<sup>89</sup> Rt. 1997 s. 1646 *Trinc & Trag* s. 1654.

<sup>90</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.10.

<sup>91</sup> Prop. 1 LS (2023-2024) punkt 5.8.1. Forarbeidsuttalelsen er gitt til forslag om innføring av intern hjemmel til skattlegging av utenlandske selskap som deltar i mineralvirksomhet mv. i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. Departementet presiserer imidlertid under samme punkt at forslaget er bygd opp etter mønster fra petroleumsskatteloven og er ment å ha samme betydning.

innebærer derfor at konsern i praksis ikke kan omgå skatteplikt ved å sette en kunstig høy pris for leie av tjenester i tilknytning til driften av fartøyet eller riggen.

Videre kan inntekter vunnet ved utleie av fartøyet eller riggen i noen tilfeller være gjenstand for begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Etter bestemmelsen har selskap eller innretning, som ikke er hjemmehørende i Norge, skatteplikt for inntekt av "virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra". Det grunnleggende spørsmålet er om utleievirksomheten som riggselskapet utøver "drives" i Norge eller "bestyres herfra". Bestyrelsesvilkåret knytter seg til om forvaltningsfunksjonene utøves i Norge, mens driver-vilkåret knytter seg til om det utføres aktivitet i Norge i tilknytning til utleievirksomheten av slik art og omfang at virksomheten drives her.<sup>92</sup> Dersom et av alternativene er oppfylt, er det utenlandske riggselskapet begrenset skattepliktig for leieinntektene, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Om eierselskapet har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2 må vurderes konkret. Det avgrenses mot en nærmere behandling av vilkårene for begrenset skatteplikt etter de nevnte bestemmelsene. I det følgende forutsettes at det utenlandske eierselskapet ikke har begrenset skatteplikt etter andre regler i norsk intern rett for samme inntekt.

### **3.3.3 Nærmere om leasingavtaler**

Leasingavtaler er en spesiell form for leie som befinner seg i grensdragningen mellom kjøps- og leieavtaler. Det som skiller leasingavtaler fra vanlige leieavtaler er at leietaker ("leaser") i slutten av leasingperioden kan få en rett og/eller plikt til å kjøpe eiendelen fra utleier ("bortleaser"). Leasing kan derfor anses som en alternativ finansieringsform til bruk av egenkapital eller lån for et senere erverv av eiendelen.

Leasingavtaler kan deles inn i (i) operasjonell leasing og (ii) finansiell leasing. Det avgjørende for om en leasingavtale er operasjonell eller finansiell er hvem som har den finansielle risikoen for eiendelen i leasingperioden.

---

<sup>92</sup> Rt. 2015 s. 1360 *Odffjell Rig*. Avgjørelsen belyser arten og omfanget aktiviteten i Norge må ha for å være virksomhet som "drives her" etter sktl. § 2-3 annet ledd bokstav b, se særlig avsnitt 56.

Begrepet "operasjonell leasing" er ikke definert i norsk rett. Leasingavtalen kan sammenlignes med tradisjonell utleievirksomhet der leaseren disponerer eiendelen i leasingperioden mot et vederlag til bortleaser som har den finansielle risikoen. Leaseren påtar seg normalt ingen forpliktelser utover å betale vederlaget ned til et avtalt restbeløp. Slike leasingavtaler faller derfor innenfor ordlyden "for bruk av eller retten til å bruke" eiendelen. Leasingbetalingen er som hovedregel skattepliktig for det utenlandske eierselskapet etter sktl. § 10-81 så fremt øvrige vilkår i bestemmelsen er oppfylt.

Spørsmålet er videre om finansiell leasing omfattes av kildeskatteplikten i sktl. § 10-81.

Begrepet "finansiell leasing" er ikke definert i norsk rett. Etter forarbeidene til bestemmelsen kjennetegnes finansiell leasing ved at (i) leaseren har den finansielle risikoen, og (ii) at leaseren vanligvis skal erverve eierskapet til eiendelen når den er nedbetalt over avtalens løpetid.<sup>93</sup> Finansieringselementet vil følgelig utgjøre den fremtredende delen av avtalen. Ved finansiell leasing kan leasingavtalen derfor anses som en finansieringsform sammenlignet med å benytte egenkapital, eller lånefinansiere.

Vurderingstemaet er om det betalte vederlaget er betalt "for bruk av eller retten til å bruke eiendelen" eller for rett til å erverve eiendelen ved leasingavtalens slutt. Den skattemessige behandlingen av vederlaget beror følgelig på hvem som skal anses som skattemessig eier til eiendelen i leasingperioden.

For å klarlegge hvem som er reell eier av eiendelen i leasingperioden er utgangspunktet for vurderingen "det innholdet partene selv har gitt sine disposisjoner og transaksjoner, bedømt etter alminnelige formuerettslige regler".<sup>94</sup> Det formuerettslige utgangspunktet er at bortleaser formelt vil fremstå som eier av eiendelen i leasingperioden med den virkning at leaserens kreditorer ikke vil kunne ta beslag i de leasede gjenstandene.<sup>95</sup>

Som utgangspunkt skal bortleaser derfor anses som skattemessig eier til eiendelen i leasingperioden. Den mottatte leasingbetalingen er etter utgangspunktet omfattet av kildeskatten etter sktl. § 10-81.

---

<sup>93</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) kap. 6.6.8.

<sup>94</sup> HR-2017-2248-A *Ai Lease* avsnitt 24.

<sup>95</sup> For eksempel Rt. 2001 s. 232 *Axus*.

Skatterettslig begrunnede synspunkter vil i særlige tilfeller likevel føre til at den skatterettslige klassifikasjonen vil være en annen enn den formuerettslige, blant annet med henblikk på de funksjoner, ansvars- og risikoforhold, og rettigheter og plikter som er knyttet til eierposisjonen.<sup>96</sup> Spørsmålet er om det er elementer ved den konkrete avtalen som tilsier at den skatterettslige klassifikasjonen bør være en annen enn den formuerettslige.

Som fremhevet i *Ai Lease*-dommen, er et konkret moment ved vurderingen om leaser etter avtalen har påtatt seg en plikt til å kjøpe eiendelen i løpet av eller etter utløpet av leasingperioden, eller om avtalen kun gir leaser en rett til å kjøpe eiendelen.<sup>97</sup> Dersom det finnes konkrete holdepunkter for at den som leier har en plikt til å kjøpe eiendelen, må vedkommende anses som skattemessig eier i leasingperioden.<sup>98</sup>

For tilfeller der leaser etter skatterettslige begrunnelser må anses som eier av eiendelen i leasingperioden, vil den skattemessige behandlingen være ulik for avbetalings- og rentedelen. Avbetalingsdelen skal behandles etter skattelovens regler om virksomhetsinntekter. Hvor stor andel av betalingen som er for avbetaling må avgjøres etter en vurdering av avtalen mellom partene. Forutsatt at det utenlandske selskapet ikke har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 annet ledd, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, vil ikke avbetalingsdelen være gjenstand for beskatning i norsk rett. Rentedelen kan imidlertid omfattes av kildeskatteregelen i sktl. § 10-80 for midlertidig bruk av andres kapital.<sup>99</sup> Kildeskatt på renter etter sktl. § 10-80 er utenfor oppgavens tema og vil ikke behandles nærmere.

Konklusjonen er at leasingbetalinger omfattes av kildeskatteplikten etter sktl. § 10-81 så fremt det ikke kan påvises konkrete holdepunkter for at driftsselskapet har påtatt seg en plikt til å kjøpe eiendelen.

### **3.3.4 Fartøy, rigger mv.**

Kildeskatteplikten etter sktl. § 10-81 er begrenset til leiebetalinger for nærmere angitte fysiske eiendeler. Hvilke eiendeler som omfattes av ordlyden "fartøy, rigger mv." etter sktl. § 10-81 er

---

<sup>96</sup> HR-2017-1231-A *Saudefaldene* avsnitt 81.

<sup>97</sup> HR-2017-2248-A *Ai Lease* avsnitt 29-31.

<sup>98</sup> HR-2017-2248-A *Ai Lease* avsnitt 29.

<sup>99</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.6.8. Renteelementet i betalingen må kvalifisere som rente for skatteformål for at rentene skal være kildeskattepliktig etter sktl. § 10-80.



sammenfallende med saldogruppen inntatt i sktl. § 14-41 første ledd bokstav e og er også ment å ha samme innhold.<sup>100</sup> Om et konkret driftsmiddel omfattes av kildeskatteplikten etter sktl. § 10-81 må derfor ses i sammenheng med hvilken saldogruppe driftsmiddelet skal henføres til etter sktl. § 14-41.

Ordlyden "fartøy, rigger mv." er vid. Felles for "fartøy, rigger mv." er at det er flyttbare innretninger som er egnet for bruk i sjø. Det kan videre utledes av Høyesteretts resonnement i Rt. 2015 s. 1360 (Odfjell Rig) at borerigger inngår under ordlyden "borefartøy" i sktl. § 2-34 første ledd bokstav b slik at begrepet "fartøy" kan anses som en felles benevnelse for begge innretninger.<sup>101</sup>

Det er videre ikke presisert hva som inngår under ordlyden "mv." i relasjon til driftsmidlene verken etter sktl. §§ 10-81 eller 14-41 første ledd bokstav e. Sett i lys av legalitetsprinsippet kan ikke tolkningen være for langt fra ordlyden "fartøy, rigger" av hensyn til skattyters forutberegnelighet.

I forarbeidene til sktl. § 14-41 forgjenger<sup>102</sup> er det gitt uttrykk for at saldogruppen omfatter "alle flytende innretninger, f.eks. lastebøyer i tilknytning til oljeutvinning, flytedokker osv.". <sup>103</sup> Saldogruppen omfatter også flyttbare borerigger til sjøs, og faste installasjoner i fartøyet som for eksempel motor.<sup>104</sup>

Videre avgrenser ikke ordlyden "fartøy" mot såkalte hjelpefartøy. Hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet omfatter etter rederiskatteordningen i sktl. §§ 8-10 til 8-20 i utgangspunktet alle fartøy som utøver typiske hjelpefunksjoner for olje- og gassutvinning, herunder blant annet ankerhåndteringsfartøy, beredskapsfartøy, dykkerskip, fartøy for seismisk kartlegging og brannslukningsskip.<sup>105</sup> Hensynet til sammenheng i regelverket taler for at begrepet "hjelpefartøy" skal defineres på samme måte etter sktl. § 10-81.

---

<sup>100</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.10.

<sup>101</sup> Rt. 2015 s. 1360 *Odfjell Rig* avsnitt 70.

<sup>102</sup> Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt § 44 A-2 første ledd bokstav d (Skatteloven 1911).

<sup>103</sup> Ot.prp. nr. 19 (1983-84) punkt 6.1.

<sup>104</sup> Zimmer mfl. (2023) s. 125.

<sup>105</sup> Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) punkt 11.4.3.2 til sktl. § 8-11 første ledd bokstav b.

Hva som omfattes av saldogruppen må videre ses i sammenheng med øvrige saldogrupper i bestemmelsen. Skatteloven § 14-41 første ledd bokstav d omfatter løsøre som "maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.v.". Et fartøy kan ha tilhørende redskap, instrumenter osv. som ikke er fastinstallert. Slikt løsøre faller i utgangspunktet under ordlyden i bokstav d.

Spørsmålet er om løsøregjenstander i tilknytning til fartøyet likevel skal avskrives under bokstav e som ett samlet driftsmiddel. Hvilken saldogruppe driftsmiddelet henføres til får skattemessig betydning for hvor stor del av betalingen som skal omfattes av kildeskatteplikten etter sktl. § 10-81.

Det følger av forarbeidene til tidligere endringslov at vurderingstemaet er om "det er en slik sammenheng mellom driftsmidlene at det er naturlig å se dem som en enhet".<sup>106</sup> Forarbeidsuttalelsen gir uttrykk for at det må foretas en konkret vurdering av om driftsmidlene skal anses som en enhet eller splittes opp.

Som illustrerende for vurderingen er Borgarting lagmannsretts avgjørelse i LB-2021-86675 (Telenor Norge AS) hvor hovedspørsmålet i saken var om trekkør som Telenor Norge AS hadde brukt i bakkenettet for telekommunikasjon, skulle henføres til saldogruppe d som løsøregjenstand eller h som en del av telenettet. Lagmannsretten foretok en grundig gjennomgang av rettskildene på området.

Utgangspunktet for vurderingen er at et driftsmiddel som fysisk og funksjonelt utgjør en enhet, ikke skal splittes opp.<sup>107</sup> Fysisk integrasjon foreligger typisk når komponenter fysisk er koplet sammen, mens funksjonell integrasjon foreligger når ulike komponenter fungerer sammen i en prosess. I tilfeller der momentene trekker i ulike retninger, kan forenklingshensynet og hensynet til komponentenes brukstid fungere som støttemomenter i vurderingen.

Under saldogruppen "fartøy, rigger mv." omfattes løsøre som sammen med fartøyet utgjør en fysisk og funksjonell enhet. Et driftsmiddel som ikke er fast montert på fartøyet skal følgelig anses som en del av driftsmiddelet dersom komponentene fungerer sammen i prosessen ved leting- og/eller utvinning av petroleum. Forenklingshensynet taler videre for at leiebetalingen

---

<sup>106</sup> Ot.prp. nr. 19 (1983-84) punkt 4.9.

<sup>107</sup> Folkvord mfl. (2021) s. 115.

ikke bør differensieres ut fra hvilke eiendeler som inngår i fartøyet eller ikke så fremt eiendelen er en del av den daglige driften.

Konklusjonen er at "fartøy, rigger mv." omfatter flyttbare innretninger med tilhørende fastinstallerte installasjoner og øvrig utstyr som vurderes å ha en funksjon i prosessen ved leting- og utvinning av petroleum.

### **3.3.5 Unntak for borefartøy i internasjonal virksomhet**

Skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b oppstiller unntak fra skatteplikt for inntekt vunnet ved eie og drift av eget borefartøy i internasjonal virksomhet. Formuleringen "vunnet ved eie" omfatter inntekter ved leieavtaler om borefartøy.<sup>108</sup> Inntekter vunnet ved utleie av eiendeler som (i) omfattes av ordlyden "borefartøy", og som (ii) anses å være i "internasjonal virksomhet" skal derfor ikke ilegges kildeskatt etter sktl. § 10-81, jf. sktl. § 2-34.<sup>109</sup>

Et fellestrekk for borefartøy er at de utfører oppdrag innenfor et begrenset geografisk område.<sup>110</sup> Spørsmålet er om borefartøy som benyttes i oppdrag på norsk kontinentalsokkel anses å være i "internasjonal virksomhet".

Ordlyden "internasjonal" indikerer at borefartøyet må brukes i virksomhet i flere land. Hva som menes med "internasjonal virksomhet" er ikke nærmere definert i forarbeidene til bestemmelsen.

Bestemmelsens første ledd bokstav a gjør unntak for "skip i internasjonal fart". Etter forarbeidene til bestemmelsen skal "internasjonal fart" tolkes på samme måte som etter OECDs mønsteravtale artikkel 3.<sup>111</sup> Etter artikkel 3 bokstav e avgrenses begrepet "international traffic" mot transport "solely between places in the other Contracting State". Bestemmelsen oppstiller følgelig et krav om grenseoverskridende aktivitet.

Spørsmålet ble behandlet av mindretallet i Odfjell Rig-dommen. Etter mindretallets syn er det nærliggende å se sktl. § 2-34 første ledd bokstav a og b i sammenheng ved fastleggelsen av hva som utgjør "internasjonal virksomhet". Det må derfor kunne innfortolkes et krav om

---

<sup>108</sup> Rt. 2015 s. 1360 Odfjell Rig avsnitt 71 (dissens 4-1). Dissensen gjaldt en annen problemstilling.

<sup>109</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.10.

<sup>110</sup> Naas mfl. (2017) s. 537.

<sup>111</sup> Ot.prp. nr. 68 (1986-87) punkt 2.6.

grenseoverskridende aktivitet etter bokstav b. Mindretallet konkluderte derfor i likhet med lagmannsretten med at borefartøy "som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel, ikke er i "internasjonal virksomhet".<sup>112</sup> I samme avsnitt tok mindretallet forbehold om at boreriggen likevel må antas å være i internasjonal virksomhet "en viss tid" dersom den flyttes fra en annen stats kontinentalsokkel til norsk kontinentalsokkel. Synspunktet utledes av det innfortolkede kravet om grenseoverskridende aktivitet.

Avgjørelsens prejudikatsvirkning er knyttet til rettssetningen som danner grunnlaget for *flertallets* avgjørelse. Det var ikke nødvendig for flertallet å ta stilling til spørsmålet. Flertallet bemerket likevel i et obiter dictum at "[u]t fra de foreliggende rettskilder er løsningen ikke entydig".<sup>113</sup> I teorien er det uttalt at flertallets sidebemerkning må kunne tolkes til at flertallet ikke uten videre var enig i lagmannsrettens avgjørelse på dette punkt.<sup>114</sup> Gjennomslagskraften for *mindretallets* votum må derfor ses i lys av sammenstillingen og avveiningen av argumenter etter alminnelig metodelære.<sup>115</sup>

Til støtte for motsatt konklusjon på spørsmålet, er at kontinentalsokkelen er utenfor norsk territorium etter det folkerettslige statsbegrepet, og at borefartøyet derfor brukes i virksomhet i internasjonalt farvann. Av den grunn kan inntekter vunnet ved utleie av borefartøy som benyttes til oppdrag på norsk kontinentalsokkel anses som "internasjonal" virksomhet.

Mindretallets oppfatning synes å forutsette at virksomheten ikke er "internasjonal" når den er på norsk kontinentalsokkel. Synspunktet kan begrunnes i at Norge som kyststat har "suverene rettigheter" til å utforske og utnytte naturressursene på norsk kontinentalsokkel, herunder olje og gass, jf. Havrettskonvensjonen artikkel 77 nr. 1.<sup>116</sup> Virksomhet som foregår på norsk kontinentalsokkel er derfor innenfor norsk jurisdiksjonsområde, jf. petroleumsloven § 1-1.<sup>117</sup> At Norge har suverene rettigheter på norsk kontinentalsokkel taler mot at borefartøy som utelukkende benyttes på norsk kontinentalsokkel er i "internasjonal virksomhet". Borefartøy

---

<sup>112</sup> Rt. 2015 s. 1360 *Odjell Rig* avsnitt 94.

<sup>113</sup> Rt. 2015 s. 1360 *Odjell Rig* avsnitt 75. Flertallet valgte å komme med bemerkninger til spørsmålet ettersom spørsmålet hadde vært omfattende prosedert for Høyesterett.

<sup>114</sup> Naas mfl. (2017) s. 538.

<sup>115</sup> Skoghøy (2023) s. 128.

<sup>116</sup> De forente nasjoners havrettskonvensjon (1982).

<sup>117</sup> Lov 29. november 1996 nr. 72 om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven – petrl.).

som utelukkende benyttes i drift på norsk kontinentalsokkel anses derfor ikke som benyttet i "internasjonal" virksomhet.

Konklusjonen er at borefartøy som benyttes i oppdrag på norsk kontinentalsokkel ikke anses for å være i "internasjonal virksomhet" etter sktl. § 2-34 første ledd bokstav b.

### **3.4 Nærstående kriteriet**

Etter sktl. § 10-81 første ledd må betalingen være mottatt fra "nærstående selskap eller innretning". Bestemmelsen oppstiller et krav til interessefellesskap mellom partene.<sup>118</sup> Begrepet "nærstående selskap eller innretning" er legaldefinert i sktl. § 10-82 første ledd bokstav a til c.<sup>119</sup> Felles for alternativene i bokstav a til c er at det må foreligge mer enn 50 prosent eierskap eller kontroll i en av retningene.

Kravet til 50 prosent eierskap eller kontroll i en av retningene må ses i sammenheng med konserndefinisjonen i norsk selskapsrett. Et aksjeselskap defineres som "morselskap" i et konsern dersom selskapet "på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over et annet selskap", jf. asl. § 1-3 annet ledd. For at selskapet skal oppfylle vilkåret om "bestemmende innflytelse" er det mest praktiske alternativet at selskapet har mer enn 50 prosent av stemmene i det andre selskapet, jf. annet ledd nr. 1. Sammenhengen mellom sktl. § 10-82 og asl. § 1-3 illustrerer at lovgivers intensjon har vært at beskatningshjemmelen skal ramme flernasjonale konsern der risikoen for overskuddsflytting er særlig stor.

Vilkåret etter sktl. § 10-82 bokstav a er for eksempel oppfylt dersom eierselskapet direkte eller indirekte kontrollerer driftsselskapet med minst 50 prosent. Interessefellesskapet kan for eksempel være indirekte dersom eierselskapet eier driftsselskapet gjennom et mellomliggende holdingselskap. I slike tilfeller vil eierselskapet ha bestemmende innflytelse over

---

<sup>118</sup> Scheel-utvalgets forslag til kildeskatt på royalty mv. var ikke avgrenset til betalinger til nærstående selskap, se NOU 2014: 13 punkt 7.3.

<sup>119</sup> Skatteloven § 10-82 benytter samme kriterier for å definere "nærstående" som etter sktl. § 6-41 og lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.) § 8-11.

driftsselskapet, og muligheten til å påvirke beslutninger om inngåelse av finansierings-, lisensierings- eller leieavtaler innad i interessefellesskapet.<sup>120</sup>

Nærstående vurderingen etter sktl. § 10-82 er ikke den samme som for "interessefellesskap" etter sktl. § 13-1. I likhet med "nærstående" etter sktl. § 10-82 omfattes både direkte og indirekte interessefellesskap med et annet selskap eller innretning, jf. sktl. § 13-1 første ledd. Bestemmelsen inneholder imidlertid ikke en konkret presisering av når det foreligger "interessefellesskap" i lovens forstand slik som etter sktl. § 10-82.

Det følger av forarbeidene til sktl. § 13-1 at "[i]nteressefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak".<sup>121</sup> Videre er det presisert i den samme forarbeidsuttalelsen at "[i]nnflytelsesgrunnlaget er i prinsippet likegyldig". Når vilkåret til "interessefellesskap" er oppfylt, anses partene etter en konkret vurdering å være i en posisjon der de har mulighet til å påvirke størrelsen på leiebetalingen ved å fastsette en høyere leiepris enn det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Etter sktl. § 13-1 gjelder det følgelig ingen begrensning til innflytelse over 50 prosent gjennom eierskap eller kontroll i en av retningene.

Finansdepartementet vurderte i høringsnotatet til innføring av kildeskatt etter sktl. §§ 10-80 og 10-81 om det var hensiktsmessig å ha en like vid definisjon av interessefellesskap som i sktl. § 13-1.<sup>122</sup> En mer skjønnsmessig grense for når det foreligger interessefellesskap kan redusere mulighetene for tilpasninger og omgåelse av kildeskatten. En part kan også i tilfeller der eierskap eller kontroll er mindre enn 50 prosent ha mulighet til å påvirke fastsettelsen av leieprisen. For å ha en bestemmende innflytelse i selskapet eller innretningen kreves imidlertid mer enn 50 prosent eierskap eller kontroll. Departementet vurderte derfor behovet for kildeskatt på leiebetalinger som størst når eierskapet eller kontrollen var minst 50 prosent.<sup>123</sup>

### **3.5 Innvinning og tidfesting av leieinntekten**

Tidspunktet for innvinning og tidfesting har betydning for når skatteplikten til Norge oppstår. Begrepet innvinning refererer til når inntekten er aktualisert slik at inntekten kan være gjenstand

---

<sup>120</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.6.9.

<sup>121</sup> Ot.prp. nr. 26 (1980-81) punkt 9.1 til § 54 [1999-lov: § 13-1].

<sup>122</sup> Finansdepartementet (2020).

<sup>123</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.6.9.

for beskatning etter norsk rett.<sup>124</sup> Dersom inntekten er innvunnet, blir spørsmålet videre når inntekten skal skattlegges (tidfestes).

Etter sktl. § 10-81 første ledd er det utenlandske selskapet skattepliktig vederlag som er "mottatt fra" nærstående selskap eller innretning. Ordlyden "mottatt fra" taler for at inntekten ikke er innvunnet før det utenlandske selskapet har mottatt vederlaget fra det nærstående selskapet.

Det følger imidlertid av forarbeidene til bestemmelsen at spørsmålet om når kildeskatteplikten oppstår må avgjøres etter alminnelige innvinnings- og tidfestingsprinsipper.<sup>125</sup> Formuleringen "mottatt fra" i sktl. § 10-81 første ledd er følgelig ikke av betydning for når skatteplikten oppstår.

Leieinntekter er en form for kapitalinntekt som etter alminnelige skatterettslige prinsipper anses innvunnet på det tidspunkt utleiegjenstanden er stilt til leietakers disposisjon.<sup>126</sup> Forarbeidsuttalelsen innebærer at inntekten for utleie av fartøyet eller riggen er aktualisert når det nærstående selskapet har fått utleiegjenstanden til disposisjon slik at kravet på leiebetaling oppstår. Spørsmålet er videre når inntekten skal skattlegges etter alminnelige tidfestingsprinsipper.

Hovedregelen for tidfesting følger av skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum som fastsetter at "[f]ordeler som innvinnes ved overføring fra andre, tas til inntekt når skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen". Begrepet "ytelsen" refererer til motytelsen fra avtaleparten, herunder det mottatte "vederlag" etter sktl. § 10-81 første ledd.

Det er presisert i forarbeidene til sktl. § 10-81 at det ikke er et krav om faktisk betalingsstrøm for at det skal foreligge plikt til å trekke og innbetale kildeskatt.<sup>127</sup> Utgangspunktet for vurderingen er det privatrettslige forholdet mellom partene.<sup>128</sup> Ved gjensidig bebyrdende avtaler skal tidfestingen etter forarbeidene til sktl. § 14-2 skje når skattyter har oppfylt sin del av kontrakten slik at parten har ervervet en endelig og ubetinget rett til motytelsen.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> Zimmer (2021) s. 358.

<sup>125</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.10.3.

<sup>126</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.10.3.

<sup>127</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.10.3.

<sup>128</sup> Zimmer mfl. (2023) s. 61.

<sup>129</sup> Ot.prp. nr. 35 (1990-1991) s. 347.

Forarbeidsuttalelsen innebærer at leiebetalingen skal skattlegges når eierselskapet har overlevert fartøyet eller riggen til driftsselskapet. Tidfestingstidspunktet er følgelig sammenfallende med tidspunktet for innvinning.

Kildeskatteplikten til Norge oppstår når det utenlandske konsernselskapet har overlevert fartøyet eller riggen til det nærstående konsernselskapet.

### **3.6 Rettsvirkning**

Dersom vilkårene etter sktl. § 10-81 er oppfylt, skal selskapet eller innretningen svare skatt til staten av leieinntekten med 15 prosent med mindre annet følger av skatteavtale med fremmed stat, jf. ssv. § 3-5 femte ledd. Begrensninger i skattesats etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater vil gjennomgås i punkt 4.5.4.

Skattesatsen er beregnet med utgangspunkt i den alminnelige skattesatsen på 22 prosent av driftsselskapets overskudd i Norge. Den reduserte skattesatsen på 15 prosent må ses i sammenheng med at kildeskatten er en bruttoskatt uten fradrag for faktiske kostnader. I praksis skal kildeskatten derfor beregnes av leiebetalingen for fartøyet eller riggen, uten fradrag for kostnader til for eksempel vedlikehold av eiendelen. Fordelen med en slik løsning er at kildeskatten er enkel å håndheve for skattemyndighetene og de trekkpliktige. På den andre siden tar ikke beregningen hensyn til selskapets utgifter ved eiendelen slik at skatten i noen tilfeller kan overstige fortjenesten.

Kildeskatten betales ved at debitor foretar skattetrekk i betalingen til kreditor, jf. skattebetalingsloven § 5-4b første ledd.<sup>130</sup> Kildeskatten fastsettes videre fortløpende for hver leiebetaling som betales fra driftsselskapet i Norge til riggselskapet i lavskattelandet, jf. sktfvl. §§ 9-1 tredje ledd og 9-2 annet ledd, jf. § 8-8 fjerde ledd.

For tilfeller der Norge ikke har inngått skatteavtale med lavskattelandet eller skatteplikt er unntatt etter sktl. § 10-81 annet ledd, vil det utenlandske selskapet eller innretningen være kildeskattepliktig for den mottatte leiebetalingen etter sktl. § 10-81. Norge har for eksempel ikke skatteavtaler med Bermuda, Bahamas og Caymanøyene som alle klassifiseres som lavskatteland etter svartelisten i fssd. § 10-63-2. En rekke riggselskaper i flernasjonale konsern

---

<sup>130</sup> Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven – sktbl.).



som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel er hjemmehørende på Bermuda. Dersom leiebatalingen går direkte fra et selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge til et nærstående selskap eller innretning hjemmehørende på Bermuda, skal det mottakende selskapet trekkes 15 prosent i kildeskatt av bruttobleiepris.

## **4 Kildeskatt på royalty etter skatteavtaleretten**

### **4.1 Innledning**

Temaet for kapitlet er om norsk kildebeskatningsrett etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav j, jf. § 10-81 er begrenset eller avskåret etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater. For tilfeller der Norge har inngått skatteavtale med lavskattelandet og det konkrete forholdet omfattes av skatteavtalens virkeområde (punkt 4.2), skal beskatningsretten til inntekten fordeles etter skatteavtalens fordelingsklausuler.

Skatteavtaler mellom Norge og andre stater bygger hovedsakelig på OECDs mønsteravtale og/eller FNs modellavtale. Forutsatt at leieinntekten kan ilegges kildeskatt etter norsk intern rett, er problemstillingen om norsk beskatningsrett er begrenset eller avskåret etter modellavtalenes fordeling av beskatning på royaltyinntekter etter artikkel 12.

I kjernen av royaltybegrepet er vederlag for midlertidig utnyttelse av immaterielle rettigheter. Flere av Norges skatteavtaler har imidlertid et utvidet royaltybegrep som omfatter "the use of, or the right to use, industrial [...] equipment". Spørsmålet er om leiebetalinger for fartøy og rigger omfattes av ordlyden i det utvidede royaltybegrepet (punkt 4.4).

Royaltybestemmelsen i artikkel 12 omfatter "payments of any kind". Den vide ordlyden medfører at det kan være utfordrende å trekke grense mot inntekter som kan klassifiseres som virksomhetsinntekt etter artikkel 7. Reglene om kildeskatt på royalty går imidlertid foran fordelingsklausulen for virksomhetsinntekt som *lex specialis* med mindre noe annet følger av royaltybestemmelsen.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> Se for eksempel OECDs mønsteravt. (2017) artikkel 12 nr. 3 som henviser til artikkel 7 for virksomhetsinntekter når betalingen kan tilordnes et fast driftssted i kildestaten.

Dersom leiebetaling for fartøy og rigger omfattes av ordlyden i artikkel 12, er spørsmålet videre om retten til beskatning på inntekten skal fordeles til skattyters hjemstat og/eller kildestaten (punkt 4.5).

## 4.2 Skatteavtalenes virkeområde

For at en skattyter skal kunne påberope seg beskyttelse etter skatteavtalen, må det konkrete forholdet omfattes av skatteavtalens virkeområde. Skatteavtalens virkeområde er begrenset i fire retninger, herunder til (i) geografisk tilhørighet, (ii) skattesubjekter, (iii) skattetyper og (iv) tid. Dersom forholdet faller utenfor skatteavtalens virkeområde, er rettsvirkningen at beskatningen skal gjennomføres fullt ut etter internrettens bestemmelser.<sup>132</sup>

Skatteavtalen kan påberopes av "persons who are residents of one or both of the Contracting States", jf. modellavtalene artikkel 1. Skattyter må for det første omfattes av begrepet "persons" i modellavtalenes forstand. Etter modellavtalene artikkel 3 nr. 1 bokstav a omfatter begrepet "persons" blant annet "a company and any other body of persons". Med "company" forstås selskaper og enheter som kan behandles som selvstendige skattesubjekter etter internretten i etableringsstaten ("body corporate for tax purposes"), jf. artikkel 3 nr. 1 bokstav b.<sup>133</sup> Innretninger og deltakerlignende selskaper omfattes videre av ordlyden "any other body of persons".<sup>134</sup>

Videre omfattes kun subjekter som anses som "residents" i én av avtalestatene. Om selskapet eller innretningen er hjemmehørende i en stat beror på om selskapet/innretningen er alminnelig skattepliktig ("liable to tax") til staten etter dens interne rett, jf. modellavtalene artikkel 4 nr. 1. For selskaper innebærer kravet om alminnelig skatteplikt at deltakerlignende selskaper ikke kan påberope seg beskyttelse etter skatteavtalen. Dersom selskapet klassifiseres som et deltakerlignende selskap etter hjemstatens rett, kan deltakerne likevel kreve skatteavtalebeskyttelse for sin forholdsmessige andel.<sup>135</sup> Videre innebærer kravet til alminnelig

---

<sup>132</sup> Dobbeltbeskatningssituasjonen må løses etter de internrettslige kreditreglene som på visse vilkår gir fradrag i hjemstaten for skatt betalt til fremmed stat, se for eksempel sktl. §§ 16-20 flg. i norsk rett.

<sup>133</sup> Kommentarene til OECDs mønsteravtale av 2017 (heretter omtalt som OECDkomm.) til artikkel 3 – punkt 3.

<sup>134</sup> OECDkomm. til artikkel 3 – punkt 2.

<sup>135</sup> OECDkomm. til artikkel 1 – punkt 5.

skatteplikt at skatteavtaler ikke regulerer dobbeltbeskatningssituasjoner der skattyter har begrenset skatteplikt til begge stater.

Kravet til geografisk virkeområde innebærer videre at både skattesubjektet og -objektet må ha en tilstrekkelig geografisk tilknytning til statene som er part i skatteavtalen. Selskaper og innretninger oppfyller kravet til geografisk tilknytning dersom selskapet/innretningen er hjemmehørende i "one or both of the Contracting States", jf. artikkel 1. Videre følger kravet til skatteobjektets geografiske tilknytning av skatteavtalens fordelingsklausuler.<sup>136</sup>

Det følger av modellavtalene artikkel 12 nr. 1 om royaltyinntekter at inntekten må være (i) "arising in a Contracting State", og (ii) betalt til "a resident of the other Contracting State". En forutsetning for at bestemmelsen skal komme til anvendelse er følgelig at inntekten har tilstrekkelig geografisk tilknytning til skattyters hjemstat og kildestaten. Avgrensningsspørsmål knytter seg til hvilke områder som omfattes av begrepet "the Contracting States" i artikkel 1.

Statenes geografiske virkeområde er ofte nærmere definert i skatteavtalen.<sup>137</sup> Videre må definisjonen i skatteavtalen ses i sammenheng med hva som defineres som "stat" etter folkeretten.<sup>138</sup> En stats kontinentalsokkel omfattes ikke av "riket" etter det folkerettslige statsbegrep.<sup>139</sup> For Norges del er kontinentalsokkelen i nyere skatteavtaler ofte tilført som en del av skatteavtalens anvendelsesområde.<sup>140</sup> Dersom kontinentalsokkelen ikke omfattes av skatteavtalen, er inntekter som skattlegges etter petroleumsskatteloven ikke "arising in a Contracting State" og utenfor skatteavtalens geografiske virkeområde.

Ved timecharter-avtaler kan eierselskapet ha begrenset skatteplikt for deler av vederlaget etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.<sup>141</sup> Flere av Norges skatteavtaler inneholder en særlig fordelingsbestemmelse for inntekter fra aktivitet knyttet til forberedende undersøkelse,

---

<sup>136</sup> OECDs mønsteravt. (2017) og FN modellavt. (2021) artikkel 6 til 21.

<sup>137</sup> For eksempel NSA (1996) artikkel 3 nr. 1 bokstav a.

<sup>138</sup> Naas mfl. (2017) s. 159.

<sup>139</sup> Det folkerettslige statsbegrepet omfatter landterritoriet, indre farvann og det norske sjøterritoriet, jf. De forente nasjoners havrettskonvensjon artikkel 2 nr. 1. Sjøterritoriets bredde er satt til 12 nautiske mil fra grunnlinjen, jf. HRK artikkel 3.

<sup>140</sup> For eksempel NSA (1996) artikkel 3 nr. 1 bokstav a.

<sup>141</sup> Se oppgavens punkt 3.3.2.

utforskning og utnyttelse av petroleumsforekomster på norsk kontinentalsokkel.<sup>142</sup> Dersom vilkårene i bestemmelsen er oppfylt, har Norge eksklusiv beskatningsrett til inntekter som beskattes med grunnlag i petroleumsskatteloven.

I tilfeller der Norge i forhandlinger med en annen stat ikke får gjennomslag for sokkelklausulen er norsk skatteavtalepolitikk at kontinentalsokkelen unntas fra skatteavtalens anvendelsesområde.<sup>143</sup> Etter norske betraktninger er konsekvensen at skattleggingen foretas fullt ut basert på norsk rett.<sup>144</sup> For timecharter-avtaler kan den delen av vederlaget som ikke gjelder leie av fartøyet eller riggen i slike tilfeller beskattes med grunnlag i petroleumsskatteloven uten begrensninger etter skatteavtalen.

Dersom forholdet er innenfor skatteavtalens subjektive og geografiske virkeområde, foreligger det et grenseoverskridende forhold der samme inntekt er gjenstand for beskatning i begge de kontraherende stater.

For at dobbeltbeskatningssituasjonen skal reguleres etter skatteavtalen, må skattetypen omfattes av den konkrete skatteavtalen. Skatteavtalene omfatter som hovedregel skatt på inntekt og formue, jf. modellavtalenes artikkel 2. Den generelle definisjonen av inntektsbegrepet etter modellavtalenes artikkel 2 nr. 2 omfatter blant annet "all taxes [...] on elements of income". Formuleringen "on elements of income" innebærer at også skatter som utskrives med en særskilt skattesats på deler av inntekten omfattes av avtalen, herunder kildeskatter. Hvilke inntektsskatter som omfattes må likevel vurderes etter den konkrete skatteavtalen.

Og til sist, må skatteavtalen ha trådt i kraft på det tidspunkt inntekten er skattepliktig eller opphørt fra det samme tidspunktet for at skattyter skal kunne påberope seg beskyttelse etter avtalen. Skatteavtalenes bestemmelser om ikrafttredelse og opphør fremkommer ofte avslutningsvis i skatteavtalen.<sup>145</sup>

I det følgende forutsettes det at leieinntekten har sin kilde i Norge, og at vilkårene for å ilegge kildeskatt på leiebetalingen etter sktl. § 10-81 er oppfylt. Videre forutsettes det også at

---

<sup>142</sup> For eksempel NSA (1996) artikkel 21 (omtalt som "sokkelklausulen").

<sup>143</sup> For eksempel Avt/Chile (2001) artikkel 3 nr. 1 bokstav b.

<sup>144</sup> Rt. 1992 s. 1401 *Heerema I* s. 1411. Se også Skaar (2006) s. 83 og Naas mfl. (2017) s. 160 hvor synspunktet omtales som "det territoriale syn".

<sup>145</sup> For eksempel NSA artikkel 31 og 32.

eierselskapet har alminnelig skatteplikt for samme inntekt etter hjemstatens rett slik at den samme inntekten er gjenstand for både alminnelig og begrenset skatteplikt. For å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, må beskatningsretten fordeles mellom eierselskapets hjemstat og Norge, som kildestat, slik det følger av fordelingen etter skatteavtalen mellom partene.

### 4.3 Royaltybegrepet etter OECDs modellavtale

OECDs mønsteravtale artikkel 12 regulerer avtalestatenes rett til å skattlegge royaltyinntekter. Begrepet "royalty" er definert i artikkel 12 nr. 2. Bestemmelsen lyder som følger:

*"The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience."*

Et fellestrekk for eiendelene som er opplistet er at defineres som immaterielle eiendeler. Med begrepet "immaterielle eiendeler" menes verdier som ikke er fysiske ting, som for eksempel patenter, varemerker og spesialisert kunnskap (kjent som "know how"). Leiebetalinger for fartøy og rigger er følgelig utenfor definisjonen av royalty etter OECDs mønsteravtale.

Royaltybegrepet etter OECDs mønsteravtale av 1977 omfattet også "for the use of, or the right to use industrial, commercial or scientific equipment". Den utvidede formuleringen ble imidlertid fjernet ved revisjon av mønsteravtalen i 1992. Bakgrunnen for revideringen var at formuleringen blant annet medførte at grensen mellom royaltyinntekter og andre inntekter var uklar, herunder spesielt ved leasinginntekter.

Inntekter knyttet til "the use of, or the right to use industrial, commercial or scientific equipment" skal etter kommentarene til OECDs mønsteravtale klassifiseres som fortjeneste ved forretningsvirksomhet etter artikkel 7.<sup>146</sup> OECDs mønsteravtale artikkel 7 nr. 1 fordeler som utgangspunkt virksomhetsinntekter til skattyters hjemstat med mindre virksomhetsinntekten er tilknyttet foretakets faste driftssted i den andre staten. Reglene om fast driftssted, herunder

---

<sup>146</sup> OECDkomm. til artikkel 12 – punkt 9.

allokering av inntekter og utgifter til driftsstedet etter artikkel 7, vil ikke behandles noe nærmere.

OECDs mønsteravtale er ikke bindende for medlemsstatene. Om skatteavtalen er inngått etter revisjonen av mønsteravtalen i 1992, er derfor ikke ensbetydende med at royaltybegrepet i skatteavtalen samsvarer med OECDs reviderte royaltybegrep. Det utvidede royaltybegrepet er for eksempel brukt i skatteavtalen mellom Norge og Spania som ble inngått i 1999.<sup>147</sup> Mønsteravtalens fordeling av beskatningsrett på royaltyinntekter etter artikkel 12 vil derfor behandles under punkt 4.5.1.

## **4.4 Royaltybegrepet etter FNs modellavtale**

### **4.4.1 Innledning**

Etter FNs modellavtale artikkel 12 nr. 3 omfatter royaltybegrepet "for the use of, or the right to use industrial, commercial or scientific equipment". Royaltybestemmelsen i FNs modellavtale har følgelig et bredere anvendelsesområde enn OECDs mønsteravtale. Spørsmålet er leiebetalinger for fartøy og rigger omfattes av royaltybegrepet i modellavtalen slik at norsk beskatningsrett må ses i lys av fordelingsklausulen i artikkel 12.

### **4.4.2 "industrial [...] equipment"**

Tolkningsspørsmålet er om fartøy og rigger mv. anses som "industrial [...] equipment" etter FNs modellavtale artikkel 12 nr. 3. Bestemmelsen må tolkes i overensstemmelse med folkerettens regler om traktatolkning etter Wienkonvensjonen artikkel 31.<sup>148</sup>

Utgangspunktet for tolkingen er ordenes alminnelige betydning ("ordinary meaning") etter Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1. Den alminnelige betydning av "equipment" er fysiske eiendeler som brukes for å kunne utføre en bestemt oppgave. Videre indikerer ordlyden "industrial" at eiendelen må brukes innenfor næringsvirksomhet som består i bearbeidelse av råstoff eller råvarer.

---

<sup>147</sup> Avt/Spania (1999) artikkel 12 nr. 3 bokstav b.

<sup>148</sup> HR-2021-1243-A *Poseidon* avsnitt 36 med videre henvisninger. Se oppgavens punkt 2.2.2.

Ordlyden isolert sett taler for at utstyr som brukes til undersøkelse, leting og utvinning av petroleum omfattes av "industrial [...] equipment" i artikkel 12. Spørsmålet er om fartøy og rigger anses som "equipment" i bestemmelsens forstand.

Bestemmelsens ordlyd er vid og gir ingen videre veiledning på hvilke utstyr som skal omfattes av bestemmelsen. Det følger videre av Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1 at ordlyden må tolkes i den sammenheng den inngår i ("in their context"), samt i lys av gjenstand og formål ("object and purpose").

Begrepet "industrial [...] equipment" er nærmere presisert i kommentarene til FNs modellavtale. Etter kommentarene til artikkel 12 nr. 3 er en absolutt forutsetning at utstyret "will be used in the performance of a task".<sup>149</sup> Videre uttales det under samme punkt at:

*"Industrial [...] equipment is clearly a subset of equipment and may, outside of a consumer context (not an exhaustive list) ships, aircrafts, cars and other vehicles, cranes, containers, satellites, pipelines and cables etc."*<sup>150</sup>

Fartøy og rigger er ikke eksplisitt nevnt i kommentaren til bestemmelsen. Det er imidlertid uttrykkelig presisert at opplistingen ikke er uttømmende, jf. ordlydene "not an exhaustive list" og "etc."

Opplistingen av utstyr i kommentaren indikerer at begrepet skal tolkes vidt til også å omfatte større utstyr. Fellesnevneren for skip, fly, fartøy og rigger er at eiendelene er flyttbare innretninger av stor verdi som i praksis er egnet til utleie. Videre består eiendelene av en rekke driftsmidler som er nødvendig for å utføre en bestemt oppgave. Likhetsstrekkene taler for at fartøy og rigger omfattes av ordlyden "industrial [...] equipment".

For å spesifisere hva som omfattes av bestemmelsen og ikke, er det videre i kommentaren uttalt at mottatte betalinger fra turister for bruk av leiebil ikke anses som royaltyinntekt. Eksempelet illustrerer betydningen av at utstyret må brukes som ledd i virksomhet etter ordlyden "industrial".

---

<sup>149</sup> Kommentarene til FNs modellavt. (2021) (heretter omtalt som FNkomm.) til artikkel 12 - punkt 19.

<sup>150</sup> Se også Vogel (2022) artikkel 12 – punkt 18, s. 1127.

Formålet bak fordelingsklausulen er følgelig å fordele beskatningsrett på inntekt vunnet ved utleie av større gjenstander som brukes i industrier som for eksempel skips- og luftfart for å hindre dobbeltbeskatning og skatteunndragelse. Avgrensningskriteriene i bestemmelsen er et kompromiss mellom skattyters hjemstat og kildestaten som vil kommenteres nærmere under punkt 4.5.2. Hensynene som begrunner fordeling av beskatning mellom skattyters hjemstat og kildestaten antas å gjøre seg gjeldende på samme måte ved betalinger "for the use of, or the right to use" fartøy og rigger som for de opplistede eiendelene. Ordlyden sett i lys av skatteavtalens kontekst, gjenstand og formål taler derfor for at fartøy og rigger omfattes av begrepet "industrial [...] equipment".

Konklusjonen er at fartøy og rigger omfattes av ordlyden "industrial [...] equipment" i FNs modellavtale artikkel 12. Modellavtalens fordeling av beskatningsrett på royaltyinntekter etter artikkel 12 vil behandles under punkt 4.5.1.

#### **4.4.3 "for the use of, or the right to use"**

Etter FNs modellavtale artikkel 12 nr. 3 må betalingen videre være mottatt "for the use of, or the right to use" fartøyet eller riggen. Tolkningsspørsmålet er hvilke inntekter som omfattes av ordlyden "for the use of, or the right to use".

Ordlyden "for the use of, or the right to use" omfatter ordinære leieavtaler der en leietaker får bruke utleiers eiendel for en periode mot et nærmere angitt vederlag. Leieavtaler på bareboatvilkår faller klart innenfor ordlyden. Spørsmålet er imidlertid om leieavtaler på timechartervilkår omfattes av artikkel 12 i sin helhet eller kun for deler av avtalen.

Etter ordenes alminnelig betydning omfattes kun den delen av vederlaget som knytter seg til selve bruken av eiendelen. Timecharter-avtaler er ikke eksplisitt nevnt i kommentarene til FNs modellavtale. I kommentarene er det imidlertid flere steder angitt hvordan såkalte "mixed contracts" skal behandles.<sup>151</sup> I kommentaren til artikkel 12 punkt 11 henvises det videre til kommentarene til OECDs mønsteravtale art. 12 punkt 11.6 som lyder:

*"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*

---

<sup>151</sup> For eksempel FNkomm. til artikkel 12 - punkt 11 med henvisning til OECDkomm. til artikkel 12 - punkt 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."*

Etter kommentaren er utgangspunktet ved "mixed contracts" at det totale vederlaget skal deles opp etter avtalens fordeling. De ulike elementene skal deretter behandles etter de skattemessige reglene som gjelder for den aktuelle inntektstypen.

Uttrykk som ikke er definert etter skatteavtalen kan etter henvisningsbestemmelsen i modellavtalens artikkel 3 nr. 2 ses i lys av meningsinnholdet av uttrykket i statens intern rett.<sup>152</sup> Løsningen for "mixed contracts" etter modellavtalene harmonerer med forståelsen av timecharter-avtaler i tilknytning til vilkåret "for bruk av eller retten til å bruke" i sktl. § 10-81 etter norsk internrett.<sup>153</sup>

Likhetstrekkene taler for at timecharter-avtaler skal behandles som "mixed contracts" etter modellavtalen. Kommentarene til modellavtalene gir heller ingen indikasjoner på at leieavtaler på timecharter-vilkår ikke skal omfattes.<sup>154</sup> Leieavtaler på timecharter-vilkår omfattes derfor som utgangspunkt av artikkel 12 for den delen av betalingen som gjelder leie av fartøyet eller riggen.

Det følger videre av kommentaren til FNs modellavtale at når én eller flere av elementene er "only of an ancillary and largely unimportant character" bør den skattemessige behandlingen som gjelder for hovedelementet anvendes på hele vederlaget. Det er klart at leie av fartøyet eller riggen ikke kan anses å være av en underordnet eller uvesentlig karakter slik at selve leiebetalingen er omfattet av artikkel 12. Om hele eller deler av betalingen etter timecharter-avtalen skal reguleres etter artikkel 12 beror på en konkret vurdering av om de øvrige elementene utgjør mer enn en "ancillary and largely unimportant" del av avtalen.

Et videre spørsmål er om leasinginntekter omfattes av ordlyden "for the use of, or the right to use".

---

<sup>152</sup> I Rt. 1994 s. 752 *Alphawell* s. 762 presiserte Høyesterett at henvisningsbestemmelsen skal forstås som en henvisning til materielle regler i norsk intern skatterett.

<sup>153</sup> Se oppgavens punkt 3.3.2.

<sup>154</sup> En slik slutning er også lagt til grunn av Finansdepartementet i Utv. 2022 s. 1216 FIN punkt 3.2.

Ordlyden "for the use of, or the right to use" avgrensner mot avtaler om kjøp- og salg av fartøyet eller riggen.<sup>155</sup> Leasingavtaler kan inneholde elementer av både leie og kjøp. I den forbindelse oppstår spørsmålet om leasingbetalingen skal behandles som royaltyinntekt etter artikkel 12 eller som virksomhetsinntekt etter artikkel 7.

Som nevnt i drøftelsen under punkt 3.3.1, må det skilles mellom operasjonell og finansiell leasing. Operasjonell leasing omfattes som utgangspunkt av royaltybegrepet da hovedformålet med avtalen er leie av utstyret.<sup>156</sup> Om finansiell leasing omfattes er imidlertid mer diskutabelt da utleieren vanligvis har den finansielle risikoen.<sup>157</sup>

Etter kommentarene til modellavtalen må det skilles mellom avtaler (i) der leaseren har en plikt til å kjøpe eiendelen ved avtalens slutt, (ii) der leaseren har en rett til kjøpe eiendelen ved avtalens slutt.<sup>158</sup> Dersom det kan påvises at det er inngått en avtale om fremtidig kjøp av eiendelen, anses salgselementet som fremtredende i avtalen.

I kommentarene til FNs modellavtale er det gitt en oppstilling av momenter som kan brukes som veiledende for når en avtale skal anses som finansiell leasing.<sup>159</sup> Av særlig relevante momenter kan nevnes om "the lessee of the equipment behaves as owner" og om "the lease payments materially exceed the current fair rental value and thus compensate for more than just the use of property", jf. strekpunkt nr. 4 og 7. Dersom betalingen etter en konkret vurdering anses som finansiell leasing, er avtalen utenfor royaltybestemmelsens virkeområde.

Leasingsinntekter omfattes derfor av royaltybestemmelsen etter artikkel 12 så fremt selskapene ikke har inngått en avtale om kjøp av eiendelen. Ved kjøp av eiendelen skal betalingene behandles som virksomhetsinntekt etter artikkel 7.

---

<sup>155</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 20.

<sup>156</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 20.

<sup>157</sup> Zimmer (2017) s. 253. Se også oppgavens punkt 3.3.3.

<sup>158</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 20.

<sup>159</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 13.3.

## 4.5 Fordeling av beskatningsrett etter modellavtalene

### 4.5.1 Eksklusiv beskatningsrett til hjemstat etter OECDs mønsteravtale

Etter OECDs mønsteravtale artikkel 12 nr. 1 tildeles skattyters hjemstat eksklusiv beskatningsrett. Bestemmelsen innebærer at kildestatens beskatningsrett etter statens interne rett er avskåret uavhengig av om mønsteravtalen omfatter formuleringen "for the use of, or the right to use industrial [...] equipment".<sup>160</sup>

Bakgrunnen for hjemstatens eksklusive beskatningsrett må ses i sammenheng med at OECDs mønsteravtale først og fremst inngås mellom industriland. Industrilandene gjennomfører i stor grad investeringer i andre land med sikte på å utnytte ressurser eller arbeidskraft i landet. Et argument for hjemstatsbeskatning er derfor at skattene ikke skal være styrende for om et selskap velger å investere i egen hjemstat eller en annen stat (hensynet til kapitaleksportnøytralitet).

Skatteavtalen mellom Norge og Luxembourg er illustrerende som eksempel på at norsk kildebeskatningsrett etter sktl. § 10-81 kan være avskåret etter skatteavtaleretten.<sup>161</sup> Skatteavtalen ble inngått med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale av 1977 som innebærer at leiebetaling for fartøy og rigger omfattes av skatteavtalens artikkel 12. Fordelingsklausulen samsvarer imidlertid med OECDs mønsteravtale som gir eksklusiv beskatningsrett til skattyters hjemstat. Dersom Luxembourg anses som et "lavskatteland" etter sktl. § 10-63, og øvrige vilkår etter sktl. § 10-81 er oppfylt, er norsk kildebeskatningsrett avskåret etter skatteavtalen.<sup>162</sup>

Som presisert i bemerkningene til skatteavtalen med Luxembourg, hadde Norge på tidspunktet for avtaleinngåelsen ikke internrettslig hjemmel til å beskatte royalty som utbetales fra Norge til en mottaker i utlandet.<sup>163</sup> En utenlandsk skattyter kan som nevnt ikke bli skattepliktig til Norge i større utstrekning enn det som følger av norsk intern rett. Den manglende internrettslige

---

<sup>160</sup> Se oppgavens punkt 4.3.

<sup>161</sup> Avt/Luxembourg (1983).

<sup>162</sup> I BFU 4/15 la Skattedirektoratet til grunn uten en nærmere vurdering at Luxembourg var et lavskatteland i den konkrete saken, jf. sktl. § 2-38 femte ledd, jf. sktl. § 10-63. Luxembourg er innenfor EØS som innebærer at selskap "som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet" i landet, likevel er unntatt skatteplikt etter sktl. § 10-81 annet ledd bokstav a.

<sup>163</sup> St.prp. nr. 22 (1983-84) s. 2 om artikkel 12 i Avt/Luxembourg (1983).

hjemmelen resulterte derfor i at norske myndigheter ikke hadde behov for kildestatsbeskatning eller argumenter mot hjemstatsbeskatning i forhandlinger med andre stater.

OECDs mønsteravtale er ikke bindende for medlemsstatene, og statene kan derfor revidere inngåtte skatteavtaler etter forhandlinger seg imellom. For at den innførte kildeskatten skal ha størst mulig effekt mot overskuddsflytting bør norske myndigheter reforhandle skatteavtaler med lavskatteland hvor skattyters hjemstat tildeles eksklusiv beskatningsrett.<sup>164</sup>

#### **4.5.2 Delt beskatningsrett etter FNs modellavtale**

FNs modellavtale artikkel 12 nr. 1 lyder som følger:

*"Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State."*

Ordlyden "that other State" refererer til staten hvor mottaker av betalingen er hjemmehørende. FNs modellavtale artikkel 12 fordeler derfor som utgangspunkt inntekten til selskapet eller innretningens hjemstat etter modellavtalens bostedsbestemmelse i artikkel 4.

I FNs modellavtale artikkel 12 nr. 2 er kildestaten likevel gitt en viss rett til å beskatte royaltyinntektene. Det følger av artikkel 12 nr. 2 at:

*"However, such royalties may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State ..."*

Forutsatt at kildestaten har internrettslig beskatningshjemmel ("according to the laws of that State"), har hjemstaten og kildestaten delt beskatningsrett etter FNs modellavtale artikkel 12.

---

<sup>164</sup> For eksempel Avt/Nederlandske Antiller (1980). De Nederlandske Antiller er oppløst, men skatteavtalen gjelder videre for Curacao, St. Maarten, Bonaire, St. Eustasius og Saba. De tre sistnevnte statene inngår under BES Islands som er oppført på Skattedirektoratets svarteliste, jf. fssd. § 10-63-2.

Valget av delt beskatningsrett for royaltyinntekter bygger på kompromisser mellom kildestatens og hjemstatens interesser.<sup>165</sup> Kildestatsbeskatning kan begrunnes i at inntekten bør skattlegges i staten hvor virksomheten foregår og ressursene brukes. Videre taler hensynet til kapitalimportnøytralitet for at alle som driver virksomhet i ett land skal skattlegges etter samme regler. Motsatt, kan hjemstatsbeskatning begrunnes i hensynet til økonomisk effektivitet ved at skattlegging ikke skal være styrende for selskapers investeringsatferd. Hensynet til kapitaleksportnøytralitet taler derfor for hjemstatsbeskatning. En delt beskatningsrett forsøker derfor å ivareta begge interesser.

En problemstilling som oppstår ved delt beskatning er hvordan skattemyndighetene i hjemstaten skal forholde seg til kildestatens beskatningsrett for å unngå dobbeltbeskatning av samme inntekt. I norsk rett anvendes kreditmetoden etter reglene i sktl. §§ 16-20 flg. som oppstiller fradragsregler for skatt betalt til kildestaten. Hvilke metoder som anvendes i lavskattelandets rett er utenfor oppgavens tema og vil ikke behandles noe nærmere.

#### **4.5.3 Mottaker må være "the beneficial owner of the royalties"**

Hjemstatens beskatningsrett etter FNs modellavtale artikkel 12 forutsetter at mottakeren av inntekten er den virkelige rettighetshaveren til royaltyinntektene ("beneficially owner"). Uttrykket "beneficially owner" er verken legaldefinert i modellavtalene eller noen av Norges skatteavtaler.

I kommentarene til FNs modellavtale er det presisert at begrepet ikke skal tolkes i snever forstand, men at "beneficially owner" skal forstås i sin kontekst, og i lys av gjenstand og formål med konvensjonen, herunder unngå dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse og -unngåelse.<sup>166</sup>

Kravet til mottakers tilknytning til inntekten har som formål å hindre utnyttelse av skatteavtaler av tredjepersoner som ikke er omfattet av skatteavtalens virkeområde (såkalt "treaty shopping").<sup>167</sup> Mer konkret er hensikten bak "beneficial owner"-kriteriet å hindre illojal

---

<sup>165</sup> Skaar mfl. (2006) s. 578.

<sup>166</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 11 med henvisning til OECDkomm. til artikkel 12 – punkt 4.

<sup>167</sup> Treaty shopping var et av tiltakspunktene i BEPS-prosjektet, se OECD (2013) Action 6 Prevention of tax treaty abuse.

utnyttelse av skatteavtaler for å oppnå avtalens reduserte kildeskattesatser.<sup>168</sup> Kriteriet må videre ses i lys av at avtalene bygger på et gjensidighetsprinsipp der avtalepartene etter forhandlinger har gitt gjensidig avkall på beskatning.

For eksempel skal vilkåret motvirke at konsern oppretter gjennomstrømningsselskaper i land for å utnytte seg av gunstige skatteavtalebestemmelser, herunder bestemmelser som avskjærer eller begrenser norsk kildeskatt på leiebetalinger for rigger og fartøy. I slike tilfeller kommer skatteavtalen som hovedregel ikke til anvendelse da "the beneficial owner" er utenfor skatteavtalens virkeområde etter artikkel 1.<sup>169</sup> Beskatningsretten må løses etter internrettslige regler slik at Norge har kildebeskatningsrett etter sktl. § 10-81. Norsk beskatningsrett kan likevel være begrenset dersom Norge har skatteavtale med den virkelige rettighetshaverens hjemstat, og forholdet faller innenfor skatteavtalens virkeområde.

#### **4.5.4 Begrenset skattesats for kildestaten**

Det følger videre av artikkel 12 nr. 2 at skattesatsen for kildestaten er begrenset til en nærmere angitt prosent. Modellavtalen angir ikke en bestemt skattesats, og gir derfor ingen føringer på hva som er hensiktsmessig. Kommentarene til bestemmelsen gir videre uttrykk for at vurderingen er komplisert sett i lys av at kildeskatten tillegger skatt på bruttobeløpet uten fradrag for selskapets utgifter.<sup>170</sup> Bestemmelsen i modellavtalen legger derfor opp til statene skal bestemme skattesatsen ved forhandlinger av den konkrete skatteavtalen.

Etter norsk intern rett er kildeskattesatsen på 15 prosent, jf. ssv. § 3-5 femte ledd.<sup>171</sup> Dersom skattesatsen er lavere etter skatteavtalen, blir spørsmålet hvordan norske myndigheter skal forholde seg til den begrensede skattesatsen for å unngå dobbeltbeskatning.

For eksempel følger det av skatteavtalen mellom Norge og Singapore at kildeskatten ikke skal overstige 7 prosent av bruttoleieinntekt. <sup>172</sup> Dersom Singapore anses som et lavskatteland etter

---

<sup>168</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 11 med henvisning til OECDkomm. til artikkel 12 – punkt 4.

<sup>169</sup> Se oppgavens punkt 4.2.

<sup>170</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 2.

<sup>171</sup> Se Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.4 for Finansdepartementets vurderinger av norsk kildeskattesats på 15 prosent.

<sup>172</sup> Avt/Singapore (1997) artikkel 12 nr. 3.

definisjonen i sktl. § 10-63, er norsk kildebeskatningsrett begrenset til 7 prosent av bruttobeløpet.<sup>173</sup>

For å unngå internasjonal dobbeltbeskatning, er det derfor viktig å ha gode systemer som sikrer at det utenlandske selskapet ikke betaler mer kildeskatt enn det som er tillatt etter skatteavtalen mellom partene. I norsk rett kan det utenlandske selskapet søke om refusjon på bakgrunn av skatteavtale, jf. sktfvl. § 9-6 første ledd. Refusjonen tilsvarer differansen mellom kildeskatt og det skattepliktige beløpet. Refusjonsordningen sikrer derfor at utenlandske selskaper ikke utsettes for internasjonal dobbeltbeskatning.

Fristen for å søke refusjon av skatt, er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt, jf. annet ledd siste punktum. For kildeskatt på utbytte etter sktl. § 10-13 er fristen derimot fem år etter utløpet av kildeskatten er fastsatt, jf. sktfvl. § 9-6 annet ledd annet punktum. Sammenheng i regelverket og hensynet til forutberegnelighet for skattyter taler for at fristen burde vært den samme i kildeskatteordningene. Finansdepartementet anså likevel tre år som en tilstrekkelig frist for å søke om refusjon.<sup>174</sup>

#### **4.5.5 Nedsettelse av royaltybetalinger når det foreligger "a special relationship"**

FNs modellavtale artikkel 12 nr. 6 avgrensner bestemmelsens anvendelsesområde når det foreligger "a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person". Hva som menes med "a special relationship" er ikke nærmere definert i bestemmelsen.

Etter kommentarene til modellavtalen foreligger "a special relationship" blant annet når kreditor direkte eller indirekte kontrollerer debitor, eller motsatt hvor kreditor direkte eller indirekte kontrolleres av debitor.<sup>175</sup> Kravet til interessefelleskap anses derfor oppfylt når selskapene i transaksjonen vurderes som nærstående etter sktl. § 10-82.<sup>176</sup>

---

<sup>173</sup> I HR-2014-468-A *Aban* avsnitt 56 ble Singapore vurdert som et lavskattelend, jf. sktl. § 2-38 tredje ledd bokstav a, jf. § 10-63. Høyesterett kom til samme konklusjon i HR-2016-586-A *DNA*.

<sup>174</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.13.5.

<sup>175</sup> FNkomm. til artikkel 12 – punkt 29 med henvisning til OECDkomm. til artikkel 12 – punkt 23.

<sup>176</sup> Se oppgavens punkt 3.4 om nærståendekriteriet etter sktl. § 10-82.

Når kravet til nærstående er oppfylt, er bestemmelsens anvendelsesområde begrenset til "the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship", jf. artikkel 12 nr. 6. Bestemmelsens anvendelsesområde er følgelig avgrenset til betalingen som tilsvarer armlengdespris etter modellavtalens artikkel 9. Hvordan den konkrete beregningen skal foretas vil ikke kommenteres noe nærmere.

For den overskytende delen følger det videre av neste punktum at delen skal skattlegges "according to the laws of each Contracting State". Kildestaten kan følgelig skattlegge den overskytende delen uavhengig av begrensningene som gjelder etter artikkel 12 nr. 1.

Norsk beskatningsrett etter sktl. § 10-81 er derfor kun begrenset etter skatteavtalen til leiebetalinger som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. For den overskytende delen gjelder skattesatsen på 15 prosent etter ssv. § 3-5 femte ledd.<sup>177</sup>

## 4.6 Oppsummering

Om norske skatteavtaler begrenser eller avskjærer norsk beskatningsrett beror på en tolkning av den konkrete skatteavtalen. Som vurderingen overfor belyser, er norsk beskatningsrett avskåret dersom skatteavtalebestemmelsen samsvarer med OECDs mønsteravtale artikkel 12.

For avtaler som bygger på FNs modellavtale artikkel 12, kan norsk beskatningsrett være begrenset i form av en redusert skattesats. Mellom nærstående selskaper gjelder den reduserte skattesatsen kun for den delen av leiebetalingen som ligger innenfor armlengdeprinsippet. Den overskytende delen skal behandles etter internrettens regler.

---

<sup>177</sup> Naas mfl. (2017) s. 861.



## 5 Avsluttende betraktninger

Vurderingene av oppgavens hovedproblemstillinger i kapittel 3 og 4 belyser at kildeskattens virkning mot overskuddsflytting er begrenset både etter norsk intern rett og skatteavtaleretten.

Etter norsk intern rett er retten til å ilegge kildeskatt avgrenset til upersonlige skattesubjekter som er *hjemmehørende i et lavskatteland*. Videre gjelder kildeskatteplikten kun ved leiebetalinger til *nærstående* selskaper eller innretninger.

Nærståendekriteriet har nær sammenheng med formålet om å unngå overskuddsflytting og det internasjonale fokuset på å implementere regler som skal hindre at flernasjonale konsern utnytter forskjeller i skatteregimer for å redusere egen skattebelastning.<sup>178</sup> Scheel-utvalget hadde ikke en tilsvarende avgrensning i det opprinnelige forslaget til kildeskatten.<sup>179</sup> En generell kildeskatteplikt kan begrunnes i andre hensyn enn motvirkning av overskuddsflytting. Leieinntektens nære tilknytning til virksomhet på norsk kontinentalsokkel taler for at det er rimelig at Norge får en andel av leieinntekten som følge av at eiendelen benyttes i virksomhet i Norge. Det kan derfor argumenteres for at skattleggingen bør skje i kildestaten hvor verdiene skapes uten avgrensning til nærstående transaksjoner.

På den andre siden blir formålet ved kildeskatten tydeliggjort ved å avgrense til nærstående selskaper, herunder flernasjonale konsern. Lovgivers intensjon bak beskatningshjemmelen forsterkes ytterligere av skattesatsen på 15 prosent på bruttoleieinntekt. Som påpekt fra flere høringsinstanser og bekreftet av Finansdepartementet, er skattesatsen et *kraftig* tiltak som vil kunne innebære en negativ avkastning etter skatt.<sup>180</sup> At en bruttoskatt vil ramme ekstra hardt ved utleie av rigger og fartøy må ses i sammenheng med at det er kapitalkrevende eiendeler som gjerne er finansiert med stor gjeld, og hvor det videre er knyttet store kostnader til vedlikehold av eiendelen.

Som uttalt i forarbeidene til bestemmelsen vil skattesatsen sannsynligvis virke som en "stoppregel". En forventet konsekvens av kildeskatten er at konsern vil måtte omstrukturere seg til land med et normalskatteregime, eller land hvor Norge er avskåret fra å ilegge kildeskatt

---

<sup>178</sup> For eksempel OECD (2021b).

<sup>179</sup> NOU 2014: 13 punkt 7.3

<sup>180</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.4.

etter skatteavtale.<sup>181</sup> Hovedformålet bak innføring av kildeskatt på leiebetaling for visse fysiske eiendeler var følgelig ikke å gi staten inntekter til å finansiere offentlige utgifter (økte provenyinntekter). Dersom konsernet omstrukturerer seg ved å flytte eierselskapet til et normalskatteregime, er hovedformålet bak kildeskatten uansett oppfylt. Det kan trekkes paralleller til innføringen av regler om global minimumsbeskatning der en ønsket og forventet virkning av regelverket er at lavskattelandregimene setter opp egne skattesatser.

Et spørsmål for fremtiden er om kildeskattens virkeområde etter sktl. § 10-81 bør utvides ved å fjerne avgrensningen til lavskatteland. Spørsmålet er behandlet i en helhetlig gjennomgang av skatte- og avgiftssystemet i NOU 2022: 20. Etter skatteutvalgets syn kan det også være insentiver til overskuddsflytting hvor betalingsmottaker ikke er hjemmehørende i et lavskatteland.<sup>182</sup> Særlig innenfor petroleums-skatteregimet kan foretak som er underlagt de høye skattesatsene i skatteregimet likevel oppnå skattemessige fordeler ved å flytte overskudd til et land uten lignende særregler. Administrative hensyn taler videre for at lavskattelandvurderingen bør fjernes da den legger opp til kompliserte vurderinger både for skattemyndighetene og de trekkpliktige. En forenkling av vurderingstemaet for hvem som er kildeskattepliktig etter sktl. § 10-81 vil på den måten styrke skattyters forutberegnelighet.

Vurderingene av modellavtalenes royaltybestemmelse i artikkel 12 belyser videre at virkeområde til sktl. § 10-81 kan være avskåret eller begrenset etter skatteavtaler mellom Norge og andre stater. Norge har som hovedregel ikke inngått skatteavtale med stater som defineres som "skatteparadiser".<sup>183</sup> Selskaper og innretninger hjemmehørende i skatteparadiser som Cayman Islands og Bermuda vil derfor som utgangspunkt omfattes av kildeskatten etter sktl. § 10-81.

Som fremstillingen belyser har Norge likevel skatteavtaler med stater som kan defineres som lavskatteland etter sktl. 10-63 og hvor norsk beskatningsrett er avskåret eller begrenset. Kildeskattens effekt mot overskuddsflytting kan derfor reduseres ved at konsern foretar

---

<sup>181</sup> Prop. 1 LS (2020-2021) punkt 6.7.5.

<sup>182</sup> NOU 2022: 20 punkt 7.4.4.2 under "Utvalgets vurderinger og forslag".

<sup>183</sup> Naas mfl. s. 80. Det er ingen entydig definisjon av begrepet "skatteparadis". Fellestrekk for slike stater er ingen eller svært lav selskapskatt, og ofte enkle selskaps- og regnskapsregler, jf. Zimmer (2018) s. 41-42.

omstruktureringer til lavskatteland hvor Norge i henhold til skatteavtale er avskåret fra å ilegge kildeskatt.

Norge har, som andre industriland, ikke hatt tradisjon for å forhandle frem skatteavtalebestemmelser som gir rett til å ilegge kildeskatt. At inntekt bør skattlegges der den er skapt kan videre ses i sammenheng med det internasjonale arbeidet mot overskuddsflytting i OECD. For å motvirke skattemotiverte tilpasninger ved strukturer i lavskatteland kan et mulig tiltak være å gi kildestaten fortrinnsrett til kapitalinntekter som er egnet for overskuddsflytting. For å utvide tiltaks virkning mot overskuddsflytting bør norske myndigheter derfor forsøke å reforhandle skatteavtaler med lavskatteland som avskjærer eller begrenser retten til å ilegge kildeskatt etter den internrettslige hjemmelen.

# Referanseliste

## Litteratur

### Bøker og artikler

- Folkvord mfl. (2021) Folkvord, Benn; Furuseth, Eivind; Gjems-Onstad, Ole, *Norsk bedriftsskatterett*, 11. utgave, Gyldendal 2021.
- Naas mfl. (2017) Naas, Henning; R. Kristiansen, Ståle; Backer-Grøndahl, Finn; Skaarberg Holen, Hanne og Holm Rynning, Marius, *Norsk internasjonal skatterett*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2017.
- Skattedirektoratet (2023) Skatteetaten, *Skatte-ABC 2023*. (2023).  
[Lest i Lovdata Pro].
- Skaar mfl. (2006) Skaar, Arvid Aage (red.), *Norsk skatteavtalerett*, 1. utgave, Gyldendal 2006.
- Skoghøy (2023) Skoghøy, Jens Edvin, *Rett og rettsanvendelse*, 2. utgave, Universitetsforlaget 2023.
- Vogel (2022) Vogel, Klaus; Reimer, Ekkehart; Rust, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxations Conventions*, 5. utgave, Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2022.
- Zimmer (2015) Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2014 – Del II.» *Skatterett* årg. 34, nr. 3 (2015) s. 225–251.  
<https://juridika.no/tidsskrifter/skatterett/2015/3/artikkel/zimmer-1>  
[hentet den 24.11.2023].
- Zimmer (2017) Zimmer, Frederik, *Internasjonal inntektsskatterett*, 5. utgave, Universitetsforlaget 2017.

- Zimmer (2021) Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021.
- Zimmer mfl. (2023) Zimmer, Frederik (red.), *Bedrift, selskap og skatt, Skattlegging av næringsdrivende, selskaper og eiere*, 8. utgave, Universitetsforlaget, 2023.

## Rapporter

- OECD (2013) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, 19 July 2013.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting\\_9789264202719-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page1) [hentet den 28.11.2023].
- OECD (2021a) OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 8 October 2021.  
<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> [hentet den 27.11.2023].
- OECD (2021b) OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, 20 December 2021.  
[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two\\_782bac33-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en#page3) [hentet den 27.11.2023].
- OECD (2022) OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris, 14. mars 2022.

[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-first-edition\\_1e0e9cd8-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-first-edition_1e0e9cd8-en#page1) [hentet den 27.11.2023].

## Norske rettskilder

### Lover og forskrifter

- 1814 Lov 17. mai 1814 om Kongeriket Norges Grunnlov (Grunnloven – Grl.).
- 1911 Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven 1911) [opphevet].
- 1949 Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven – dbavtl.).
- 1975 Lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven – petrsktl.).
- 1992 Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven – EØSl.).
- 1996 Lov 29. november 1996 nr. 72 om petroleumsvirksomhet (petroleumsloven – petrol.).
- 1997 Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven – asl.).
- 1997 Lov 13 juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven – asal.).
- 1999 Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt og formue (skatteloven - sktl.).
- 1999 Forskrift 22. november 1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (Skattedirektoratets skatteforskrift – fssd.).

- 2005 Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven – sktbl.).
- 2016 Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven - sktfvl.).
- 2021 Lov 18. juni 2021 nr. 89 om Norges kontinentalsokkel (lov om Norges kontinentalsokkel).

## **Forarbeider og andre offentlige dokumenter**

- Ot.prp. nr. 26 (1980-81) *Om lov om endringer i lov nr. 8 av 18. august 1911 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m v.*
- St.prp. nr. 22 (1983-84) *Om samtykke til ratifikasjon av en overenskomst mellom Norge og Luxembourg til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue.*
- [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/fin/red/2001/0053/ddd/pdfv/128022-luxembourg\\_1.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/fin/red/2001/0053/ddd/pdfv/128022-luxembourg_1.pdf)
- Ot.prp. nr. 19 (1983–84) *Om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.*
- Ot.prp. nr. 68 (1986-87) *Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) m.fl.*
- Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) *Skattereformen 1992.*
- Ot.prp. nr. 16 (1991–1992) *Oppfølging av skattereformen 1992.*
- Innst. O nr. 10 (2004-2005) *Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer.*
- Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) *Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivingen mv.*
- NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi.*

- Meld. St. 4 (2015-2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst..*
- Finansdepartementet (2020) *Høringsnotat om kildeskatt på renter og royalty mv. 2020.*  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/4f8043c0fbb14fdc-aa0a6db2ef1db02d/horingsnotat---kildeskatt-pa-renter-og-royalty-mv.pdf>
- Prop. 1 LS (2020–2021) *Skatter, avgifter og toll 2021.*
- NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem. Foreløpig kun tilgjengelig i pdf.*  
<https://lovdata.no/static/NOU/nou-2022-20.pdf?timestamp=1697619031567>
- Prop. 1 LS (2023-2024) *Skatter og avgifter 2024.*
- Prop. 29 LS (2023-2024) *Lov om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern*  
[foreløpig utgave] *(suppleringskatteloven). Proposisjonen er kun tilgjengelig som foreløpig utgave på [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no).*  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/2f113defc8f24f51-bf79fb0680695f36/no/pdfs/prp202320240029000dddpdfs.pdf> [hentet den 29.11.2023].

## **Rettspraksis**

- Rt. 1992 s. 1401 Heerema I
- Rt. 1994 s. 752 A Alphawell
- Rt. 1994 s. 132 A Uncle John
- Rt. 1997 s. 1646 Trinc og Trag
- Rt. 2001 s. 1444 A Skøyen Næringspark
- Rt. 2001 s. 232 A Axus



Rt. 2002 s. 747 A	Ptarmigan Trust
Rt. 2005 s. 577 A	Baker Hughes II
Rt. 2008 s. 577 A	Sølvik
Rt. 2011 s. 1581 A	Dell
Rt. 2012 s. 1380 A	Statoil Holding
Rt. 2014 s. 196 A	Aban
Rt. 2015 s. 1360 A	Odfjell rig
Rt. 2015 s. 203 A	Scancem
HR-2016-586-A	DNA
LB-2016-91081-1	
HR-2017-1231-A	Saudefaldene
HR-2017-2248-A	Ai Lease
HR-2019-1198-A	Eiendomsskatt
LB-2019-170823	
HR-2021-1243-A	Poseidon
HR-2023-491-P	Snøkrabbe II

### Uttalelser fra Finansdepartementet

Utv. 2006 s. 485 FIN	Finansdepartementet. <i>Begrepet "hjemmehørende" i skatteloven § 2-38 tredje ledd bokstav b til d.</i> [Svar til PricewaterhouseCoopers DA, 05/911 SL HW/tis], 10. mai 2005. Dokumentnr. UFIN-2005-911. [Lest i Lovdata Pro]
Utv. 2011 s. 1494 FIN	Finansdepartementet. <i>Fritaksmetoden og utenlandsk selskap – ulik klassifisering av selskapet etter norsk og</i>

*utenlandsk rett.* [Svar til Skattedirektoratet], 3. november 2011. Dokumentnr. Utv. 2011 s. 1494. [Lest i Lovdata Pro]

Utv. 2015 s. 721 FIN      Finansdepartementet. § 2-38: *Fritaksmetoden – utenlandske selskap.* [Svar til Skattedirektoratet], 19. mars 2015. Dokumentnr. Utv. 2015 s. 721. [Lest i Lovdata Pro].

Utv. 2022 s. 1216 FIN      Finansdepartementet. *Artikkel 8 og 12: Forholdet mellom artikkel 8 og 12 i skatteavtalen mellom Singapore og Norge.* [Svar til Advokatfirmaet Thommessen AS] 5. juli 2022. Dokumentnr. Utv. 2022 s. 1216. [Lest i Lovdata Pro].

### **Bindende forhåndsuttalelser**

BFU 31/12      Skattedirektoratet. *Flytting av «skattemessig hjemmehørende» fra Asia til EØS-land.* 21. desember 2021. Dokumentnr. BFU-2012-31. [Lest i Lovdata Pro].

BFU 4/15      Skattedirektoratet. *Spørsmål om et holdingselskap anses for å være reelt etablert i Luxembourg.* 23. juni 2015. Dokumentnr. BFU 2015-4. [Lest i Lovdata Pro].

### **Prinsipputtalelser fra Skattedirektoratet**

Utv. 2015 s. 1903      Skattedirektoratet, *Klassifisering av britisk fond – Authorised*  
SKD      *Contractual Scheme (ACS).* 6. november 2015. Dokumentnr. UTV-2015-1903. [Lest i Lovdata Pro].

### **Vedtak fra Skatteklagenemnda**

SKNS1-2023-11      Skatteklagenemnda, *Utgående utbytte til irsk common contractual fund (CCF).* 15. februar 2023. Dokumentnr. SKNS1-2023-11. [Lest i Lovdata Pro].

## Elektroniske kilder

- Finansdepartementet (u.å.)      Finansdepartementet, *Skatteavtaler mellom Norge og andre stater*, <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/> [hentet den 24.11.2023].
- UN (u.å.)      United Nations, *List of LDCs*, <https://www.un.org/ohrlls/content/profiles-ldcs> [hentet den 27.11.2023].

## Internasjonale rettskilder

### Modellavtaler med kommentarer

- OECDs mønsteravt. (2017)      OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital*. Paris, 18 December 2017. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1) [hentet den 27.11.2023].
- FNs modellavt. (2021)      United Nations, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries 2021*. New York, [u.d.] 2021. [https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model\\_2021.pdf](https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf) [hentet den 27.11.2023].

### Traktater

- Wienkonvensjonen om traktatretten (1969)      *Vienna Convention on the Law of Treaties*. Wien, 23. mai 1969. [Lest i LovdataPro].

De forente nasjoners havrettskonvensjon (1982) *De forente nasjoners havrettskonvensjon*. Montego Bay, 10. desember 1982.  
[Lest i Lovdata Pro].

## Skatteavtaler

Avt/Nederlandske Antiller (1980) *Overenskomst mellom Norge og Nederland for så vidt angår De Nederlandske Antiller til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue*. Willemstad, 13. november 1980.

Avt/Luxembourg (1983) *Overenskomst mellom Norge og Luxembourg til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue*. Oslo, 6. mai 1983.

Avt/Gambia (1994) *Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Republikken Gambia til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og av formue*. London, 27. april 1994.

Avt/Singapore (1997) *Overenskomst mellom Norge og Singapore til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue*. Oslo, 19. desember 1997.

Avt/Spania (1999) *Overenskomst mellom Norge og Spania til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue*. Madrid, 6. oktober 1999.

NSA (1996) *Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue*. Helsinki, 23. september 1996.

Avt/Chile (2001) *Overenskomst mellom Norge og Chile til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue*. Santiago, 26. oktober 2001.

## Internasjonale rettsavgjørelser

ICJ-2009-133j      Den internasjonale domstolens (ICJ) dom 13. juli 2009 *Dispute regarding Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua)*. [Lest i Lovdata Pro].

