



# NORGES HØYESTERETT

Den 26. oktober 2005 avsa Høyesterett dom i

**HR-2005-01682-A, (sak nr. 2005/41), sivil sak, anke,**

Siem Offshore AS

Hjelpeintervenienter:

Kristiansands Tankrederi AS

Kristiansands Tankrederi II AS

Rasmussen Offshore AS

(advokat Hanne Skaarberg Holen – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret  
for storbedrifter

(advokat Einar Harboe)

## STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Matningsdal**: Saken gjelder anvendelsen av reglene om kreditfradrag i skatteloven av 1911 § 22 A-2 for selskaper som omfattes av den særskilte rederibeskatningen i samme lov § 51-A. Bestemmelsene er nå tatt inn i skatteloven av 1999 § 16-20 og §§ 8-10 til 8-20.
- (2) Seateam AS ble for inntektsåret 1998 lignet etter de særskilte reglene for rederibeskatning i den tidligere skatteloven § 51-A. Denne ordningen, som rederiene stod fritt til å gå inn i, ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1996. Formålet var å styrke konkurranseevnen for norskregistrerte skip ved at skipsinntekten først beskattes når selskapet trer ut av ordningen. Utdeling av ubeskattet inntekt før dette tidspunktet utløser imidlertid skatteplikt for denne.
- (3) I 1998 hadde selskapet to skip som drev virksomhet mer enn 30 dager på britisk kontinentalsokkel. For nettoresultatet av denne virksomheten var selskapet skattepliktig til Storbritannia, jf. skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia av 3. oktober 1985 artikkel 23 nr. 3. Den skattepliktige inntekten til Storbritannia ble fastsatt til NOK 10 388 100. Med en skattesats på 31 % resulterte dette i en skatt på NOK 3 294 490.

- (4) For 1998 besluttet selskapets generalforsamling å avsette kr 7 599 600 til utbytte. I den sammenheng uttales det i note 3 til regnskapet:

**”Skipene Bucentaur og Norskald har begge operert mer enn 30 dager i britisk sektor, og er således skattepliktig til Storbritannia. Det er beregnet og avsatt en skattekostnad på NOK 3,3 mill. Det er samtidig avsatt NOK 7.599.600 til utbytte, noe som i utgangspunktet vil utløse skatteplikt i Norge. Betalt skatt til Storbritannia vil imidlertid være gjenstand for kreditfradrag i utlignet skatt i Norge, slik at det likevel ikke vil bli ytterligere betalbar skatt i Norge.”**

- (5) Hjemmelen for den norske skatteplikten som omtales i denne noten, er skatteloven av 1911 § 51 A-6 nr. 4. Denne har følgende innhold:

**”Ved utdeling av ubeskattet inntekt skal aksjeselskapet inntektsføre et bruttobeløp som, etter at beregnet skatt av bruttobeløpet er trukket fra, svarer til utdelingen. Som utdeling regnes  
a. Avsetning til utbytte i selskapets årsoppgjør.  
... .”**

- (6) Etter oppgrossing ifølge første punktum i denne bestemmelsen ble den samlede skattepliktige inntekten i Norge beregnet til kr 10 550 000.
- (7) Da de fleste land beskatter inntekter som har kilde i vedkommende land, dvs. er opptjent der, kan skattyterne bli utsatt for dobbeltbeskatning. Dette gjelder også for Norge, idet skatteloven av 1911 § 15 første ledd fastsetter at skattytere som er hjemmehørende i riket, er skattepliktige til Norge. Denne bestemmelsen bygger på globalinntektsprinsippet, slik at skattyteren er skattepliktig også for inntekter som er opptjent i utlandet. For å unngå dette har Norge inngått skatteavtaler med en rekke land – blant annet med Storbritannia.
- (8) Fradragsretten for skatt betalt i utlandet ble i 1996 tatt inn som § 22 A i skatteloven av 1911. På samme måten som i de fleste skatteavtalene Norge har inngått, herunder skatteavtalen med Storbritannia, bygger loven på kreditmetoden. Den innebærer at begge land kan beskatte inntekten, men skattyteren kan kreve fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet.
- (9) Det maksimale kreditfradraget reguleres i lovens § 22 A-2. Bestemmelsen i nr. 1 andre punktum fastsetter at fradraget er begrenset til ”den inntektsskatt som skattyteren har betalt i kildestaten på denne inntekten”. Etter nr. 1 første punktum kan det heller ikke kreves fradrag etter en høyere skattesats enn den norske. Dette har betydning i vår sak, idet den engelske skattesatsen var 31 %, mens den norske var 28 %. En tredje begrensning, som også kommer inn i vår sak, følger av nr. 4. Her er det fastsatt at ”[u]tenlandsk skatt kan bare fradras i norsk skatt i det inntektsåret som den utenlandske skatten må henføres til etter reglene i vedkommende stat”. En skattyter kan dermed miste retten til kreditfradrag dersom periodiseringsreglene er forskjellige i Norge og kildestaten.
- (10) Ved den norske ligningen krevde selskapet kreditfradrag for utenlandsskatten med 28 % av den inntekten som var beskattet i Storbritannia, noe som utgjorde NOK 2 908 668.
- (11) Ligningsnemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter behandlet saken den 27. februar 2001. Kreditfradrag ble bare innrømmet med kr 921 365. Vedtaket ble påklaget til overligningsnemnda, som den 5. oktober 2001 fastholdt det. Overligningsnemndas vedtak var begrunnet med at siden inntekter som oppstod ved

utdeling av utbytte ”ikke konkret kan knyttes til en bestemt inntektskilde, antar overligningsnemnda at den mest nærliggende løsningen må være å fordele inntekten forholdsmessig mellom årets netto inntekt med kilde i utlandet og øvrig ubeskattet inntekt ved beregningen av det maksimale kreditfradraget”. Seateam AS, som var stiftet i 1997, hadde vært undergitt den særskilte rederibeskatningen også i inntektsåret 1997. Vedtaket innebærer at kreditfradraget ble begrenset til den forholdsmessige andel som utenlandsinntekten i 1998 utgjorde i forhold til samlet ubeskattet inntekt i 1997 og 1998.

- (12) Seateam AS anla sak for Oslo tingrett om gyldigheten av ligningen. Tingretten avsa den 11. desember 2002 dom med denne domsslutning:
- ”1. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.
  2. Seateam AS dømmes til innen 14 – fjorten – dager fra dommens forkynnelse å betale saksomkostninger til Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter med kroner 100.130 – hundretusenethundreogtredve.”
- (13) Seateam AS, som hadde blitt en del av DSND Shipping AS, anket dommen til Borgarting lagmannsrett. For lagmannsretten erklærte Kristiansands Tankrederi AS, Kristiansands Tankrederi II AS, Rasmussen Offshore AS og K/S Rasmussen Offshore hjelpeintervensjon, jf. tvistemålsloven § 75.
- (14) Borgarting lagmannsrett avsa den 13. oktober 2004 dom med denne domsslutning:
- ”1. Likningen av Seateam AS for 1998 oppheves. Ved ny likning legges til grunn at kreditfradrag skal beregnes med utgangspunkt i den andel som overskudd med kilde i Storbritannia utgjør av årets samlede overskudd.
  2. Partene bærer hver sine saksomkostninger for tingretten og lagmannsretten.”
- (15) Dommen er avsagt under dissens. Flertallet kom – som overligningsnemnda – til at det ved beregningen av kreditfradraget måtte foretas en forholdsmessig fordeling, men den måtte begrenses til samlet overskudd i 1998. Mindretallet kom derimot til at skattyteren hadde krav på å få kreditfradrag for 28 % av utenlandsinntekten i 1998.
- (16) Seateam AS, som etter fusjoner og navneendring nå heter Siem Offshore AS, har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse. Hjelpeintervenientene for lagmannsretten, med unntak av K/S Rasmussen Offshore, som er oppløst, har erklært hjelpeintervensjon også for Høyesterett. Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter har erklært aksessorisk motanke hvor det anføres at den forholdsmessige fordelingen som overligningsnemnda har foretatt, er riktig.
- (17) For Høyesterett har to vitner, som ikke forklarte seg for lagmannsretten, avgitt skriftlige forklaringer. For øvrig står saken i det alt vesentlige i samme stilling som for lagmannsretten bortsett fra at anførselene er noe utdypet og bearbeidet.
- (18) *Den ankende part, Siem Offshore AS, og hjelpeintervenientene Kristiansands Tankrederi AS, Kristiansands Tankrederi II AS og Rasmussen Offshore AS, har i korte trekk anført:*
- (19) Det følger direkte av skatteloven § 51 A-6 nr. 4 at skipsfartsinntekten tas til beskatning på selskapets hånd når den avsettes til utbytte. Da selskapet for inntektsåret 1998 avsatte til utbytte et beløp som etter oppgrossing oversteg inntekten fra britisk sokkel, kan det

kreves kreditfradrag med 28 % av hele utenlandsinntekten. Ligningsmyndighetene hadde ikke adgang til å foreta en forholdsmessig fordeling av utbyttegrunnlaget som overligningsnemnda gjorde.

- (20) Den forholdsmessighetsvurderingen som overligningsnemnda foretok, er i strid med den særskilte beskatningsordningen for skipsfartsinntekter som åpner for at skattyteren kan velge rekkefølgen av egenkapitalutbetalinger. Skattyteren kan selv bestemme om det er norsk eller utenlandsk skipsfartsinntekt som deles ut. Overligningsnemndas løsning bryter med alminnelig selskaps- og skatterett som, med mindre annet er bestemt, gir skattyteren rett til å velge hva som skal deles ut. Det selskapsrettslige utbyttegrunnlaget er også uegnet som utgangspunkt for å løse den skatterettslige rekkefølgen for utdelinger.
- (21) Ligningen strider dessuten mot kreditreglenes formål om å unngå dobbeltbeskatning. Med overligningsnemndas løsning oppstår det dobbeltbeskatning for selskaper som omfattes av den særskilte rederibeskatningen, og det etableres en utilsiktet forskjell i forhold til andre selskaper. Løsningen er i strid med nøytralitetshensynet. De rimelighetsbetraktningene som overligningsnemnda har bygget sin avgjørelse på, synes dessuten å være basert på uriktige premisser ved sammenligningen av rederibeskattede og ordinært beskattede selskaper.
- (22) Det vises til en uttalelse fra Finansdepartementet til Norges Rederiforbund av 19. november 1997 hvor det heter at "en inntekt med kilde i utlandet kan komme til beskatning i samme inntektsår som den er opptjent, forutsatt at det avsettes utbytte i årsoppgjøret for vedkommende inntektsår som minst tilsvarer inntekten med kilde i utlandet". Denne uttalelsen må tillegges vekt, særlig fordi den ikke senere er korrigeret.
- (23) Subsidiært anføres det at utenlandsinntekten må kunne godskrives konto for beskattet inntekt etter § 51 A-6 nr. 3.
- (24) Atter subsidiært anføres det at lagmannsrettens løsning med en forholdsmessig fordeling innenfor vedkommende inntektsår må velges.
- (25) I hovedanken har den ankende part nedlagt denne påstand:

**"1 Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves for så vidt det ikke er innrømmet kreditfradrag for skatt betalt i utlandet.**

**Subsidiært**

**Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves for så vidt utenlandsinntekt ikke er godskrevet konto for beskattet inntekt.**

**2 Siem Offshore AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Norges Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling skjer."**

- (26) I motanken er det nedlagt denne påstand:

**"1 Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves for så vidt det ikke er innrømmet kreditfradrag for skatt betalt i utlandet.**

**Subsidiært**

**Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves for så vidt utenlandsinntekt ikke er godskrevet konto for beskattet inntekt.**

**Atter subsidiært**

**Lagmannsrettens dom, punkt 1, stadfestes.**

**2 Siem Offshore AS tilkjennes saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Norges Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling skjer.”**

(27) Hjelpeintervenientene har nedlagt denne påstand:

**”Rasmussen Offshore AS, Kristiansands Tankrederi A/S og A/S Kristiansands Tankrederi II tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og Norges Høyesterett, med tillegg av lovens rente fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling skjer.”**

(28) *Ankemotparten, staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter*, har i korte trekk anført:

(29) Prinsipalt anføres det at ingen del av inntekten på Seateams hånd i form av utbytte fra selskapet kan henføres til utenlandsinntekten i § 22 A-2. Dette begrunnes med at utbytte fra et norsk aksjeselskap ikke for noen del har sin kilde i utlandet, uansett om selskapet også har inntekter der. Det foreligger ingen dobbeltbeskatningssituasjon, og overligningsnemnda skulle ikke ha innrømmet noe kreditfradrag.

(30) Subsidiært anføres det at den forholdsmessighetsvurderingen som overligningsnemnda foretok, er riktig. Det bestrides at det foreligger noen valgtrett slik den ankende part og hjelpeintervenientene anfører. Selskapsrettslig er det ingen holdepunkter for at et selskap kan dele ut bestemte inntektsposter. Det er kapital og ikke inntekt som deles ut. De påberopte eksemplene fra praksis og forarbeidene som skal begrunne en angivelig valgtrett, gjelder tilfeller hvor det er spørsmål om hvilken selskapsrettslig disposisjon som er foretatt – for eksempel om det er tale om utbytte eller tilbakebetaling av kapital. I skattemessig sammenheng kan ikke skattyteren bestemme at det er en bestemt inntektspost som er utdelt.

(31) Om den påberopte uttalelsen fra Finansdepartementet anføres det at den ikke gjelder den situasjonen som er aktuell i vår sak. Forespørselen fra Norges Rederiforbund gjaldt et tilfelle hvor hele årets overskudd var opptjent ved virksomhet i utlandet.

(32) Det kan dessuten ikke oppstilles som en forutsetning at et selskap som velger å la seg beskatte etter rederibeskatningsreglene, skal komme like godt eller bedre ut enn andre selskaper i forhold til kreditbestemmelsene. Skattyteren må selv vurdere fordeler og ulemper ved de ulike alternativene og ta konsekvensen av sitt valg.

(33) Det bestrides at utenlandsinntekten kan føres på konto for beskattet inntekt. Denne kontoen omfatter bare inntekt som er beskattet i Norge.

(34) Ankemotparten har nedlagt denne påstand:

**”Punkt 1.**

**Prinsipalt: Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**

**Subsidiært: Lagmannsrettens dom, punkt 1, stadfestes.**

**Punkt 2.**

**Staten v/Sentralskattekontoret tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens rente fra 2 uker etter dommens forkynnelse til betaling skjer.”**

- (35) *Mitt syn på saken:*
- (36) Jeg er kommet til at anken må føre fram.
- (37) Før jeg går nærmere inn på de spørsmål som denne saken gjelder, vil jeg gi en kort omtale av bakgrunnen for og innholdet av den særskilte beskatningsordningen for skipsaksjeselskaper som ble innført i 1996.
- (38) Ved skattereformen av 1992 tok man sikte på en skattemessig likebehandling av alle næringer. Dette omtales som nøytralitetsprinsippet. Skipsfarten fikk en viss særbehandling ved at avskrivningssatsen for skip ble satt til 20 %. Selv om skipsfarten fikk enkelte overgangsordninger, medførte skattereformen en skattemessig innstramning i forhold til tidligere.
- (39) I Ot.prp. nr. 36 (1995–96) foreslo Finansdepartementet at avskrivningssatsen skulle økes til 23 % for å styrke konkurranseevnen for norsk skipsfart. Stortingsflertallet fant imidlertid ikke dette forslaget tilstrekkelig, og i Innst. O. nr. 81 (1995–96) ble det foreslått en særskilt ordning for rederibeskatningen. I innstillingen ble det vist til at Norges nærmeste konkurrentland hadde innført tilnærmet nullskatt for rederivirksomhet. Det var derfor ”viktig å sørge for at rederinæringen får konkurransedyktige rammevilkår slik at viktige arbeidsplasser kan sikres og landets maritime tradisjoner holdes i hevd”, jf. Innst. O. nr. 81 (1995–96) side 6. Etter å ha drøftet to forskjellige modeller for ved hjelp av skattesystemet å styrke skipsfartens konkurransevilkår, ble det ved lov av 28. juni 1996 nr. 48 fastsatt en ordning som gav skipsaksjeselskapene anledning til å utsette beskatningen av overskuddet så lenge dette ble beholdt i selskapet. Uttak skulle beskattes med 28 %. Rederiene fikk altså en skattekreditt.
- (40) Den aktuelle lovbestemmelsen, skatteloven § 51 åttende ledd, lovfestet bare prinsippet om adgang til utsatt beskatning for skipsfartsinntekter. Som følge av dette ble regjeringen anmodet om å legge fram forslag til utfyllende lov- og forskriftsbestemmelser basert på nærmere angitte, relativt detaljerte prinsipper for det nye regelverket.
- (41) Denne anmodningen ble fulgt opp i Ot.prp. nr. 11 (1996–97), som ble avgitt 25. oktober 1996. I proposisjonen på side 16 fremheves det at
- ”[d]en vedtatte modellen reiser derfor en rekke avgrensningsspørsmål som ikke er avklart. Departementet kan heller ikke se at konsekvensene av de vedtatte lovtekstene er nærmere utredet. Etter departementets oppfatning burde innføringen av fritak for løpende overskuddsbeskatning for rederiaksjeselskaper forutsette en omfattende og grundig utredning. På grunn av den knappe tiden som departementet har hatt til rådighet for å utrede dette nye skattesystemet, har departementet måtte konsentrere seg om hovedspørsmålene. Det er derfor sannsynlig at en i tiden framover må komme med forslag til å utfylle og å endre det nye systemet ut over det som er foreslått i denne proposisjonen, for å avhjelpe svakheter som eventuelt avdekkes.”**
- (42) På grunnlag av forslaget i denne proposisjonen ble § 51-A tilføyd ved lov av 20. desember 1996 nr. 110 og gitt virkning fra og med inntektsåret 1996.

- (43) De to regelsettene som vår sak gjelder, reiser et harmoniseringsspørsmål. Dette skyldes at kreditfradrag må kreves i samme inntektsår, mens den særskilte rederibeskatningen innebærer at beskatningen av skipsfartsinntekter knyttes til utdeling av utbytte et senere år. Forholdet mellom disse regelsettene, som begge ble lovfestet i 1996, er ikke regulert i bestemmelsene. Det er heller ikke kommentert i forarbeidene. Dette selv om man åpenbart var klar over den faktiske situasjonen som skaper harmoniseringsspørsmålet: I proposisjonen på side 64 under omtalen av § 51 A-2 nr. 1 bokstav b om "[f]lyttbar innretning for bruk i petroleumsvirksomhet" understrekes det således at et driftsselskap eller lignende kan "forestå driften av innretningen på vegne av det skipseiende selskap på *utenlandsk* sokkel".
- (44) Jeg tar først stilling til den ankende parts subsidiære anførsel om at utenlandsinntekten må kunne kreves inntatt på konto for beskattet inntekt i § 51 A-6 nr. 3, og at den dermed kan deles ut skattefritt senere. Jeg forstår denne bestemmelsen på samme måte som staten ved at den gjelder inntekter som er beskattet i Norge. Konsekvensen av en annen løsning ville bli at utenlandsinntekten ble holdt helt utenfor norsk beskatning. Begrensningene i § 22 A-2 første punktum med hensyn til maksimal skattesats ville ikke komme til anvendelse. Bestemmelsen i § 51 A-6 tar etter min mening sikte på finansielle inntekter mv. som ikke omfattes av den særskilte rederibeskatningen.
- (45) Jeg kan heller ikke slutte meg til statens prinsipale anførsel om at ingen del av inntekten på Seateams hånd i form av utbytte fra selskapet kan henføres til utenlandsinntekten i skatteloven § 22 A-2 – en løsning som for øvrig ble uttrykkelig avvist av overligningsnemnda. Statens standpunkt fra og med behandlingen i lagmannsretten er som nevnt begrunnet med at utbytte fra et norsk selskap ikke kan ha kilde i utlandet, uansett om selskapet også har inntekter derfra. Denne anførselen medfører at reglene om kreditfradrag ikke kommer til anvendelse på de selskapene som omfattes av den særskilte rederibeskatningen. Dette finnes det ikke holdepunkter for verken i de aktuelle bestemmelsene eller i forarbeidene. Det synes heller ikke naturlig å bygge på et slikt formelt resonnement i denne sammenheng. Jeg viser til at § 51 A-6 nr. 4 omhandler utdeling av ubeskattet *inntekt* – ikke *kapital* – til avsetning til utbytte. I Ot.prp. nr. 11 (1996–97) under departementets vurdering og forslag til utformingen av beskatningsordningen, tales det på side 36 konsekvent om beskatning av "inntekt". En ordning som reelt sett innebærer at disse selskapene blir unntatt fra de alminnelige reglene om kreditfradrag i § 22 A, kan også sies å harmonere dårlig med at den særskilte beskatningsordningen for rederier nettopp ble innført for å styrke skipsfartens konkurransevilkår. Jeg tilføyer, selv om dette ikke er avgjørende for mitt standpunkt, at Finansdepartementet i uttalelsen av 19. november 1997 utvetydig forutsetter at reglene om kreditfradrag kommer til anvendelse for disse selskapene ved avsetning til utbytte.
- (46) Spørsmålet blir etter dette hvordan rammen for kreditfradraget skal beregnes for den aktuelle avsetningen til utbytte. Bestemmelsen i § 51 A-6 nr. 4, som fastsetter at utdelingene først skal anses tatt fra selskapets konto for "beskattet inntekt", kommer ikke til anvendelse. I likhet med samme paragraf nr. 3 må denne bestemmelsen forstås slik at den tar sikte på *norsk* beskattet inntekt. Spørsmålet er dermed ikke regulert i loven, og det er heller ikke omtalt i forarbeidene.
- (47) Overligningsnemnda kom til at det måtte foretas en forholdsmessig fordeling mellom utenlandsinntekten og øvrig ubeskattet inntekt. Mot dette standpunktet er det som nevnt

anført at skattyterne har en valgadgang, og at de dermed bestemmer selv hvilken inntektskilde utbyttet stammer fra. Til støtte for dette er det vist til Rt. 1949 side 296, hvor Høyesterett ved prøvingen av ligningen aksepterte en beslutning om at tilbakebetaling på den del av aksjenes beløp som mange år tidligere var avskrevet, ikke skulle anses som ”utbytte”, slik at den ikke kunne inntektsbeskattes. Videre er det vist til en uttalelse fra Finansdepartementet av 6. januar 1995, gjengitt i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål 1995 side 108, hvor det aksepteres at selskapet selv kan velge om en utbetaling fra reservefondet skal gjelde tilbakebetaling av innbetalt overkurs, som faller utenfor utbytteregele, eller om utbetalingen skriver seg fra regulære avsetninger og dermed følger utbytteregele. Det er også vist til en tilsvarende uttalelse av 27. juni 1997, gjengitt i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål 1997 side 1080, om et langt på veg parallelt spørsmål.

- (48) Etter min mening kan ikke den nevnte dommen og disse uttalelsene uten videre gi grunnlag for at det i skattemessig sammenheng eksisterer en generell valgadgang som anført. I de aktuelle sakene var det spørsmål om konsekvensen av valg mellom ulike selskapsrettslige ordninger. For øvrig synes det å være en fremmed tanke at det skatterettslig skal kunne bestemmes at et avsatt utbytte stammer fra nærmere bestemte inntekstposter. For mitt syn på vår sak er det imidlertid ikke nødvendig å gå nærmere inn på de generelle problemstillingene som her oppstår.
- (49) Dette bringer meg over til den løsningen som overligningsnemnda kom fram til. Den forholdsmessige fordelingen som nemnda foretok, vil kunne gi svært tilfeldige utslag, idet kreditfradragets omfang vil avhenge av hvor store ubeskattede inntekter selskapet har fra andre kilder. Er disse omfattende, blir kreditfradraget beskjedent, mens det blir betydelig dersom de øvrige inntektene er små.
- (50) Avgjørende for meg er at overligningsnemndas standpunkt gir løsninger som er i dårlig samsvar med formålet med den særskilte rederibeskatningen: Selskaper med inntekter som er beskattet i utlandet, vil, dersom de skal få full effekt av kreditfradraget, måtte avsette til utbytte hele inntekten som er opptjent det enkelte året. Selskapene får i så fall ingen utsettelse av beskatningen – noe som nettopp var formålet med den særskilte rederibeskatningen. Og dersom de alternativt velger å utsette beskatningen av utenlandsinntekten til de trer ut av ordningen, vil de på grunn av regelen i § 22 A-2 nr. 4 bare få kreditfradrag for det siste året. Når det da, med overligningsnemndas standpunkt, skal foretas en forholdsmessig fordeling av denne inntekten på all ubeskattet inntekt, kan kreditfradraget også for dette året bli minimalt. Selskaper med rett til kreditfradrag kan med overligningsnemndas standpunkt måtte betale et svært høyt vederlag for den skattecreditten som den særskilte rederibeskatningen gir. Resultatet vil dermed bli at selskaper med utenlandsinntekter ikke kan benytte seg av ordningen.
- (51) De to regelsettene bør etter mitt syn harmoniseres slik at skattyteren kan bestemme at det er utenlandsinntekten som avsettes til utbytte. Dermed oppnås det fullt kreditfradrag såfremt det avsettes et beløp som minst tilsvarer det beløpet som er beskattet i utlandet. En slik harmonisering kan synes nærliggende på bakgrunn av uttalelser i forarbeidene til den særskilte rederibeskatningen om at departementet ikke hadde hatt nok tid til å utrede saken tilstrekkelig. I en slik situasjon må det kunne legges betydelig vekt på formålene med de to ordningene, slik at man velger den løsningen som gir best samsvar med disse formålene. Denne løsningen er også best i samsvar med Finansdepartementets uttalelse i svarbrevet til Norges Rederiforbund.



- (52) Jeg er etter dette kommet til at Seateam AS må få medhold i sitt krav på kreditfradrag i ligningen for 1998.
- (53) Anken har ført fram. Jeg er kommet til at den ankende part, Siem Offshore AS, må tilkjennes saksomkostninger for samtlige instanser, jf. tvistemålsloven § 180 andre ledd jf. § 172. For tingretten krevde den ankende part dekket kr 138 340 inklusive merverdiavgift – herav salær til prosessfullmektigen med kr 129 580. Omkostningskravet for lagmannsretten utgjorde kr 279 920 inklusive merverdiavgift – herav salær til prosessfullmektigen med kr 244 280. For Høyesterett utgjør omkostningskravet kr 367 815 inklusive merverdiavgift – herav salær med kr 337 500. Jeg finner at det ikke er grunnlag for å nedsette dette beløpet. Siem Offshore AS tilkjennes etter dette samlet kr 786 075 til dekning av saksomkostninger.
- (54) For lagmannsretten krevde hjelpeintervenientene dekket kr 104 160 inklusive merverdiavgift som tilkjennes. Kravet for Høyesterett utgjør kr 75 000 inklusive merverdiavgift som også tilkjennes. Etter dette tilkjennes det samlet kr 179 160.
- (55) Jeg stemmer for denne

## D O M:

1. Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves i den utstrekning det ikke er innrømmet kreditfradrag for skatt betalt i utlandet.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Siem Offshore AS 786 075 – syvhundreogåttisekstusenogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Kristiansands Tankrederi AS, Kristiansands Tankrederi II AS og Rasmussen Offshore AS i fellesskap 179 160 – etthundreogsyttitusenett hundreogseksti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (56) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (57) Dommer **Rieber-Mohn:** Likeså.
- (58) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (59) Dommer **Tjomsland:** Likeså.

(60) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen av Seateam AS for inntektsåret 1998 oppheves i den utstrekning det ikke er innrømmet kreditfradrag for skatt betalt i utlandet.
2. I saksomkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Siem Offshore AS 786 075 – syvhundreogåttisekstusenogsyttifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter til Kristiansands Tankrederi AS, Kristiansands Tankrederi II AS og Rasmussen Offshore AS i fellesskap 179 160 – etthundreogsyttinitusenetthundreogseksti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: