



# NORGES HØYESTERETT

Den 6. november 2013 avsa Høyesterett dom i

**HR-2013-02332-A, (sak nr. 2013/275), sivil sak, anke over dom,**

Staten v/Sentralskattekontoret for  
utenlandssaker

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Sture Nilsson – til prøve)

mot

Teekay Nordic Holdings Inc.

(advokat Finn Backer-Grøndahl – til prøve)

## S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av ligning av utenlandsk eier av skip for inntekt ved frakt av olje fra felt på norsk kontinentalsokkel til norsk havn, jf. petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1.
- (2) Partene er enige om alle faktiske forhold av betydning for saken. Jeg viser til tingrettens sammenfatning, som også lagmannsretten bygget på:

**"Saksøker eier 50% av andelene i Partrederiet Stena Ugland Shuttle Tankers III DA. Saksøker er registrert på Marshall Islands som ikke har skatteavtale med Norge. De andre 50% er eid av svenske interesser.**

**Partrederiet eier og driver tankskipet Stena Natalita som transporterer råolje fra installasjoner på norsk sokkel til norske og utenlandske havner. Stena Natalita er et bøyelasteskip på 108 000 tonn dødvekt.**

**De aktuelle årene har skipet ca. 57% av transportdøgnene gått til utenlandske havner og resten til norske havner. Skipet er leid ut til Esso som fastsetter hvordan skipet skal brukes."**

- (3) I 2008 ble spørsmålet om skatteplikt til Norge forelagt norske skattemyndigheter. Dette resulterte i at ankemotparten ble ansett skattepliktig til Norge for inntekten fra transportoppdrag på norsk sokkel. Det er ikke opplysninger i saken om at noe utenlandsk selskap tidligere er blitt lignet for inntekter av samme art.
- (4) Den 16. juni 2009 traff Sentralskattekontoret for utenlandssaker vedtak for inntektsårene 2005, 2006 og 2007. Alminnelig inntekt for 2005 ble fastsatt til 10 582 717 kroner. For de to påfølgende år hadde selskapet ikke skattepliktig overskudd av den aktuelle del av virksomheten.
- (5) Vedtaket ble etter klage opprettholdt ved Skatteklagenemndas vedtak 30. april 2010. Under henvisning til klageavgjørelsen traff Sentralskattekontoret for utenlandssaker 10. september 2010 helt tilsvarende vedtak for inntektsåret 2008.
- (6) Teekay Nordic Holdings Inc. (Teekay) anla 9. november 2010 sak om gyldigheten av ligningene for alle årene.
- (7) Oslo tingrett avsa 15. april 2011 dom med slik domsslutning:
- "1. Skatteklagenemndas vedtak av 30. april 2010 vedrørende ligningen av Teekay Nordic Holdings Inc. for inntektsårene 2005, 2006 og 2007 oppheves.
  2. Sentralskattekontoret for utenlandssakers vedtak av 10. september 2010 vedrørende ligningen av Teekay Nordic Holdings Inc. for inntektsåret 2008 oppheves.
  3. Staten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker dømmes til innen to uker å betale Teekay Nordic Holdings Inc. sakskostnader med kr 244 800 – tohundreogførtifiretusenåttehundrekroner."
- (8) Etter anke fra staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker avsa Borgarting lagmannsrett 3. desember 2012 dom med slik slutning:
- "1. Anken forkastes.
  2. I sakskostnader for lagmannsretten betaler staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 301 375 – trehundreogentusentrehundreogsyttifem – kroner innen to uker fra dommens forkynnelse."
- (9) Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. For Høyesterett er det, til belysning av gjeldende folkerett, lagt frem ytterligere materiale av statspraksis i en del land. For øvrig står saken for Høyesterett i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (10) Partene er enige om at Teekay ikke har slik tilknytning til Norge at skatteplikt følger av den alminnelige skattelov. Det avgjørende vil da være om skipningen av olje fra norsk felt til norsk havn faller inn under det funksjonelle virkeområdet til petroleumsskatteloven slik dette er avgrenset i lovens § 1 første ledd. Partenes anførsler knytter seg i atskillig utstrekning til bestemmelsens ordlyd, og jeg finner det hensiktsmessig allerede innledningsvis å gjengi bestemmelsen:

**"Denne lov gjelder skattlegging av undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, herunder rørledningstransport av utvunnet petroleum."**

- (11) Det er på det rene at transport av olje med skip ikke er å anse som "utvinning" av petroleum. Avgjørende for spørsmålet om skatteplikt er om slik transport kan anses som "dertil knyttet virksomhet".
- (12) Den ankende part, *staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker*, har i hovedtrekk anført:
- (13) Ordlyden i petroleumsskatteloven § 1 trekker klart i retning av at de aktuelle transportoppdrag omfattes av bestemmelsen. Ilandføring er ikke bare en direkte konsekvens av utvinning; det er en absolutt forutsetning for at olje skal kunne utvinnes.
- (14) At transport i rør er nevnt som et eksempel på "dertil knyttet virksomhet" utelukker den forståelse at det tidspunkt oljen kan anses utvunnet, skal være det avgjørende skjæringspunkt.
- (15) At én transportform uttrykkelig er nevnt som et eksempel, gir ikke grunnlag for noen motsetningsslutning. Det er tvert imot slik at eksemplet generelt bekrefter at transport har tilstrekkelig tilknytning. At rørledninger særskilt ble nevnt har en naturlig forklaring. Da loven ble vedtatt, var det fortsatt en politisk målsetting at oljen i stor utstrekning skulle bli ilandført i Norge ved transport i rør, og for slik transport ville også reglene om særskatt få anvendelse. Det kan ikke trekkes noen slutning av at transport med skip ikke er nevnt i forarbeidene.
- (16) Det må legges atskillig vekt på at formålet med lovreguleringen var å utvide utlendingers skatteplikt på sokkelen. Det er vanskelig å se at lovgiver skulle velge en avgrensning av lovens virkeområde, som ville innebære en konkurransefordel for utenlandske selskaper hjemmehørende i land Norge ikke har skatteavtale med. Lovbestemmelsen ble utformet med det siktemål at Norge skulle utnytte den beskatningskompetanse som fulgte av folkeretten.
- (17) Folkeretten gir utvilsomt adgang til å beskatte transport av olje fra installasjon på norsk sokkel til norsk havn. Dette følger både av den funksjonelle beskatningskompetanse som følger av internasjonale konvensjoner og av den tradisjonelle rett til å beskatte aktivitet på eget territorium – ved havneanløp. En slik forståelse bekreftes av hvordan en rekke land har valgt å innrette seg.
- (18) Finansdepartementet har, siden problemstillingen første gang ble aktualisert i 1996, konsistent gitt uttrykk for at petroleumsskatteloven kommer til anvendelse også ved transport med skip.
- (19) I forbindelse med endring av rederibeskatningen ga stortingsflertallet i 1997 klart uttrykk for at transport med bøyelastere til norsk havn ikke omfattes av loven, idet det dreier seg om ordinær skipstrafikk, som mangler den nødvendige tilknytning til utvinningen. Disse uttalelsene må anses relevante, men kan bare tillegges liten vekt. Uttalelsene falt 20 år etter at loven ble vedtatt, og de må sees i sammenheng med at siktemålet var å bringe også slik shippingvirksomhet innunder den nye og gunstigere skatteordning for rederiene. Det er ikke noe som tilsier at det var stortingsflertallets siktemål å gi preferanse til aktører

i lavskatteland. Det sentrale for stortingsflertallet var at bøyelastere skulle omfattes av rederibeskatningsordningen, ikke at slik transport skulle falle utenfor petroleumsskattelovens virkeområde.

- (20) Staten har også for øvrig hatt innvendinger mot andre anførsler fra ankemotpartens side, men slik jeg vurderer betydningen av disse anførselene, finner jeg ikke grunn til å redegjøre nærmere for statens syn på disse.
- (21) Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker har nedlagt slik påstand:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker frifinnes.**
- 2. Staten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**
- (22) Ankemotparten, *Teekay Nordic Holdings Inc.*, har i hovedsak anført:
- (23) Ordlyden i petroleumsskatteloven § 1 gir ikke noe holdepunkt for at også etterfølgende transport av den utvunnede oljen skal falle inn under bestemmelsen. Lovgiver har valgt å la rørtransport omfattes, og det er naturlig å tolke presiseringen antititisk.
- (24) Den tilsvarende formulering, virksomhet "knyttet til", er benyttet i en rekke skatteavtaler Norge har inngått, og tolkes da på den måte at inntekt fra slik oljetransport som denne saken gjelder, bare kan beskattes der det skipseiende selskap er hjemmehørende. Formuleringen i loven må forstås på samme måte.
- (25) Den forståelse som har best støtte i ordlyden, tilsies også av at transport av oljen med skip ikke nevnes i forarbeidene. Det var en høyst aktuell problemstilling, og ikke minst på bakgrunn av at lovteksten uttrykkelig nevner rørtransport, er den manglende omtale påtakelig.
- (26) Det anføres som et sentralt moment ved fortolkningen at datidens oppfatning av folkeretten var at sokkelstaten ikke hadde slik jurisdiksjon over skip i internasjonal fart at det ga grunnlag for beskatning av det skipseiende selskap. Beskatningsretten ble helt ut ansett å være forbeholdt flaggstaten eller det land der det skipseiende selskap var hjemmehørende. Uavhengig av den usikkerhet som det måtte ha vært grunnlag for med hensyn til folkerettens avgrensning av sokkelstatens beskatningsrett, må det vektlegges, som tolkingsmoment, at det ikke var i Norges interesser som skipsfartsnasjon å innføre et regelverk som igjen kunne bidra til å svekke flaggstatens posisjon.
- (27) Den manglende omtale i forarbeidene må sees på denne bakgrunn. Forklaringen på at transport med skip ikke uttrykkelig nevnes, må antas å være at det ikke var aktuell norsk politikk å utfordre flaggstatens jurisdiksjon.
- (28) Ankemotparten har opprettholdt det syn at Norge heller ikke i dag har folkerettslig grunnlag for å beskatte utenlandske selskaper for transport av olje med skip fra norsk felt til norsk havn, i hvert fall ikke når det ikke er tale om et skip som går i fast rute mellom et bestemt felt og mottaksanlegget på land.

- (29) Ankemotparten har også funnet støtte for sitt syn i utformingen av petroleumsloven, normprissystemet og særskatteregimet. Disse anførselene kan etter mitt syn ikke tillegges vekt, og jeg redegjør ikke nærmere for dem.
- (30) Teekay Nordic Holdings Inc. har nedlagt slik påstand:
1. Anken forkastes.
  2. Teekay Nordic Holdings Inc. tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett."
- (31) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem.*
- (32) Teekay har gjort gjeldende at det at petroleumsloven § 1 som utgangspunkt omfatter "undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster", må få den konsekvens at tilknyttet virksomhet bare er mulig frem til oljen kan sies å være utvunnet.
- (33) Allerede bestemmelsens ordlyd tilsier etter mitt syn at en slik forståelse ikke kan legges til grunn. Bestemmelsen angir "rørledningstransport av utvunnet petroleum", som nettopp skjer etter at oljen er utvunnet, som eksempel på tilknyttet virksomhet som omfattes. Det er ikke noe i utformingen av bestemmelsen som tilsier at "herunder" skal leses som "dessuten".
- (34) Bestemmelsen må for øvrig leses på bakgrunn av det som da loven ble gitt var offisielt norsk syn på betydningen av ilandføring til Norge. I NOU 1979: 43, Petroleumslov med forskrifter side 33, innledes punkt 5. Ilandføring av petroleum slik:
- "I likhet med gjeldende rett, foreslår utvalget en regel om at petroleum som utvinnes på kontinentalsokkelen som hovedregel skal ilandføres i Norge. Om den nærmere begrunnelse for en slik bestemmelse, som hittil har hatt alminnelig politisk tilslutning, vises til den faglige og politiske behandling av ilandføringsspørsmålet bl.a. i NOU 1972: 15 om ilandføring av petroleum, St.meld. nr. 76 for 1970–71 om undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske naturforekomster på den norske kontinentalsokkel m.m., Innst. S. nr. 294 for 1970–71, St.meld. nr. 51 for 1972–73 om ilandføring av petroleum fra Ekofiskområdet, Innst. S. nr. 230 for 1972–73, St.meld. nr. 77 for 1973–74 om ilandføring av gass fra Frigg-området, Innst. S. nr. 346 for 1973–74, St.meld. nr. 30 for 1973–74 – om virksomheten på den norske kontinentalsokkel m.v., Innst. S. nr. 381 for 1973–74 og St.meld. nr. 92 for 1976–77 om ilandføring av petroleum fra feltene Valhall og Hod. Det vises også til forhandlingene i Stortinget i tilknytning til ovennevnte meldinger og innstillinger."**
- (35) I Stortingsmelding nr. 90 (1975–76), Om utbygging og ilandføring av petroleum fra Statfjordfeltet og om en samlerørledning for gass er ilandføring og valg av transportalternativ viet stor plass, og det fremkommer klart at ilandføringen anses som en integrert del av utvinningsvirksomheten. På side 33 uttrykkes dette slik:
- "Ut fra en totalvurdering, mener departementet at en ilandføring til Norge med rørledning fremstår som den løsning det norske samfunn totalt sett vil være best tjent med. Statoil/Mobil-gruppen må arbeide videre med de gjestående tekniske spørsmål med sikte på å gjennomføre en slik løsning. Dersom det senere skulle vise seg at en slik løsning ut fra en samfunnsmessig, teknisk og økonomisk vurdering ikke vil være hensiktsmessig, må myndighetene vurdere om bøyelasting skal brukes som en permanent løsning."**

- (36) I avsnittet om samlerørledning for gass, side 35, er også den følgende generelle uttalelse om transport som en del av den samlede utbygging av betydning:

**"Transport av petroleum fra norsk kontinentalsokkel til de aktuelle markeder er en meget viktig del av virksomheten på kontinentalsokkelen. Transportfunksjonen får en helt annen betydning og omfang ved utvinning av petroleum til havs sammenlignet med petroleumsutvinning på land. Transportsystemene som konstrueres og som i fremtiden må konstrueres i Nordsjøen, er en integrert del av den totale feltutbyggingen og er meget kapitalkrevende."**

- (37) Så langt kan det etter mitt syn være nærliggende å forstå loven slik at også transport i form av bøyelasting ble ansett som tilknyttet virksomhet i petroleumsskattelovens forstand. Betydningen av ordlyden svekkes imidlertid ved at rørtransport er særskilt nevnt som eksempel på tilknyttet virksomhet. Normalt vil det ikke være grunn til å tolke slike valgte eksempler antitetisk, men allerede det at lovgiver valgte rørtransport og ikke transport, kan oppfattes som et valg utover det å finne et egnet eksempel.
- (38) Dette inntrykket forsterkes av den nærmere begrunnelse for lovforslaget i Ot.prp. nr. 26 (1974–75) og ikke minst av Norges uttalte vektlegging av hensynet til norske shippinginteresser. Det nevnes i proposisjonen ulike aktiviteter som kan anses som tilknyttet virksomhet, men transport med bøyelastere nevnes ikke. På side 25 i proposisjonen nevnes tankfart indirekte i en annen sammenheng:

**"Etter den oppfatning departementet har hevdet, er de tjenester forsyningskip yter ofte så vidt sterkt beslektet med transport med skip i internasjonal fart, at beskatningsretten bør tilfalle den stat hvor skipet er hjemmehørende."**

- (39) Isolert sett kan dette synes å bygge på en forutsetning om at frakt av olje i bulk ikke anses som tilknyttet virksomhet, men det vises i proposisjonen også til mulig avklaring ved hjelp av skatteavtaler. Samlet sett følger ikke noen entydig løsning av forarbeidene.
- (40) Forarbeidene må leses på bakgrunn av hva som da loven ble vedtatt var norske myndigheters syn på hvilken beskatningskompetanse kyststatene hadde etter folkeretten, og det må sees hen til den vekt norske myndigheter la på å holde fast ved en utstrakt flaggstatsjurisdiksjon for å verne norsk skipsfart. Både lovbestemmelsens utforming og proposisjonens nærmere utlegning av bestemmelsens rekkevidde blir da vanskeligere å forene med den løsning som i hvert fall som utgangspunkt tilsies av bestemmelsens ordlyd.
- (41) I St.meld. nr. 40 (1973–74) redegjøres det for den da forestående verdensomfattende konferanse om havets folkerett. Det fremgår klart av meldingen at mange spørsmål var uavklart. I meldingen redegjøres det for Norges sentrale rolle i det forberedende arbeid, og på side 7–8 i meldingen sies det følgende om hva forventningene er til en endelig løsning:

**"En naturlig 'pakkeløsning' på konferansen synes derfor å være traktattekster som på den ene side anerkjenner en utstrakt fortrinnsrett og reguleringsrett for kyststaten når det gjelder naturressursene i et tilstøtende område utenfor sjøterritoriet, men som samtidig på den annen side bygger på det tradisjonelle prinsipp om havets frihet for så vidt angår bruken av havet for transport- og kommunikasjonsformål. På begge punkter vil minstekrav bli stillet som må tilfredsstilles dersom konferansen skal bli vellykket. Regjeringen ser det slik at et kompromiss etter disse linjer i det store og hele vil falle**

**godt sammen med norske interesser og at den norske delegasjons hovedoppgave derfor må være å medvirke til at løsninger på et slikt grunnlag kan komme i stand."**

- (42) Det synes nærliggende at de pågående forhandlinger må ha vært et incitament til å vise tilbakeholdenhet med lovvedtak som kunne oppfattes som kontroversielle. At det på norsk side i det minste hersket usikkerhet med hensyn til hvor langt kystjurisdiksjonen rakk, har da interesse i to relasjoner, selv om det ikke i alle sammenhenger var spørsmål om beskatningsjurisdiksjon. Både i NOU 1976: 59, Privatrettslige regler for borefartøyer side 20 og i NOU 1976: 40, Arbeidsmiljøet på kontinentalsokkelen, side 15 fastslås det:

**"For forsyningsskip må reglene om skip gjelde fullt ut. Forsyningsskip utfører en virksomhet som er helt sammenlignbar med vanlig skipsfart, og det må antas at det folkerettslig sett ikke er hjemmel for å utstrekke kyststatens jurisdiksjon over disse fartøyer."**

- (43) I artikkelsamlingen Norges havretts- og ressurspolitikk, 1976, inngår en artikkel av Fleischer, Den økonomiske sone, kontinentalsokkelen og territorialgrensen. I artikkelen skriver Fleischer om de motstående interesser:

**"Motstykket til kyststatens myndighet i sonen er at andre stater også skal ha rettigheter der. Det vesentlige er her at *skipsfarten* skal være fri – på samme måte som på det frie hav. Skipsfarten kan imidlertid måtte finne seg i å følge enkelte av kyststatens regler, og finne seg i en viss kontroll fra kyststatens myndigheter, når det gjelder forurensingsspørsmål."**

- (44) I senere litteratur opprettholdes usikkerheten med hensyn til beskatningsjurisdiksjonens rekkevidde. I Krokeides artikkel i TfR 1981, Norsk lovgivnings anvendelse på kontinentalsokkelen, sidene 65–66, skriver han om beskatningsmyndighet blant annet:

**"Hva angår næringsinntekt, vil kyststaten utvilsomt ha kompetanse til å beskatte oljeselskaper og rørledningsselskaper for inntekt vunnet ved virksomhet på dens sokkel. Det samme gjelder beskatning av riggeiere og boreselskaper. For forsyningsskips vedkommende taler likheten med alminnelig skipsfart for at flaggstaten har beskatningsmyndigheten, likeledes for helikoptertransport. For annen servicevirksomhet, som catering og dykkertjenester, hvor det ikke gjelder noen tradisjonelle regler om flaggstatjurisdiksjon, må man derimot anta at kyststaten kan beskatte inntekt som skriver seg fra og formue som knytter seg til virksomhet på dens sokkel. Den norske petroleumsskatteloven gjelder ikke bare for undersøkelse og utnyttelse, men også for 'dertil knyttet virksomhet og arbeid', jfr. lovens § 1. Det antas at dette kriterium i en viss utstrekning også omfatter supply-tjenester."**

- (45) Så sent som i 1983 skriver Fleischer i *Petroleumsrett*, side 373:

**"Utenlandsk skipsfart kan heller ikke anses som undergitt norsk beskatningsmyndighet fordi om vedkommende fartøy anløper en norsk havn og lossar eller laster der."**

- (46) I forbindelse med en drøftelse av beskatningsforhold ved ilandføring gjennom rør, heter det på side 379:

**"På den annen side har analogien fra skip og i det hele utnyttelse av havets frihet nokså sterke grunner for seg. Det bør hevdes – og spesielt som et norsk synspunkt – at det ikke etter alminnelig folkerett foreligger noen beskatningsmyndighet m.h.t. transportinntektene på den del av rørledningen som ligger utenfor britisk territorium, selv om ledningen når land i Storbritannia."**

- (47) Dette bygger klart nok på det utgangspunkt at sokkelstaten ikke kan beskatte utenlandsk selskaps transport med tankskip. Når det henses til den helt sentrale rolle Fleischer hadde som Utenriksdepartementets juridiske rådgiver i disse spørsmål, må det legges til grunn at norske myndigheter forholdt seg til at disse spørsmålene var uavklarede.
- (48) Staten har fremhevet at siktemålet med lovbestemmelsen var å utnytte den beskatningskompetanse som fulgte av folkeretten, og har i den forbindelse vist til Ot.prp. nr. 26 (1974–1975) side 34 der det i merknadene til § 1 heter:

**"Under kap. 5.7 har departementet gjort nærmere rede for de endringer som foreslås i forhold til § 1 i någjeldende lov. De har som formål å utvide beskatningsretten innenfor den ramme som folkeretten åpner adgang til."**

- (49) Dette *kan* leses slik at det er intensjonen å utnytte den ramme folkeretten setter fullt ut, men uttalelsen kan også forstås slik at formålet er å utvide norsk beskatningsrett på en måte som er forenlig med folkeretten. Allerede det jeg har sagt om de pågående internasjonale forhandlinger og om usikkerheten omkring hvor langt skattejurisdiksjon rekker, tilsier at den mindre ekspansive forståelse er den riktige.
- (50) Det samme tilsies i høy grad av den dagjeldende norske havretts- og skipsfartspolitik. Det jeg allerede har referert som Norges grunnholdning i forhandlingene om ny havrettskonvensjon, ble i en rekke sammenhenger utdypet og understreket. I artikkelsamlingen Norges havretts- og ressurspolitikk skriver Jens Evensen i artikkelen, Den nye havrettsorden side 40:

**"Norge er i tillegg til sine fiskeri- og kontinentalsokkelinteresser en av verdens største skipsfartsnasjoner. Det er derfor i norsk interesse å opprettholde prinsippet om havenes frihet samtidig som kyststatene sikres utvidede rettigheter over ressursene."**

- (51) Dette prinsipielle utgangspunkt ga seg konkrete utslag i en rekke sammenhenger. I NOU 1976: 40, Arbeidsmiljøet på kontinentalsokkelen, gjengis på side 16 fra et notat utarbeidet av Utenriksdepartementet i 1975 blant annet:

**"Til dette kommer at det neppe vil være i norsk interesse i relasjon til andre spørsmål å hevde generelt de synspunkter at legging av rørledninger på norsk kontinentalsokkel må anses undergitt norsk jurisdiksjon. Dette gjelder så meget desto mer dersom det ikke bare er selve rørledningen som i tilfelle skal anses som undergitt norsk jurisdiksjon, men også det skip som er beskjeftiget med virksomheten."**

- (52) I NOU 1976: 59, Privatrettslige regler for borefartøyer, heter det på side 19:

**"Etter komitéens oppfatning bør norske boreplattformer på samme måte som norske skip søkes undergitt norsk regulering på en rekke felter, uten hensyn til om de befinner seg innenfor eller utenfor norsk område. Dette tilsier imidlertid en tilsvarende tilbakeholdenhet når det gjelder regulering av forholdene om bord på utenlandske boreplattformer på norsk sokkel. Ellers kan man ikke vente at fremmede sokkelstater vil respektere norsk flaggtilknytning."**

- (53) Tilsvarende synspunkter fremheves også i et brev fra Utenriksdepartementet til Finansdepartementet 29. mars 1977, vedlegg 1 til NOU 1979: 7:

**"Fra norsk side har man nettopp fremholdt at det her er flaggstatens jurisdiksjon som må være den ene avgjørende, spesielt for å unngå uløselige jurisdiksjonskonflikter, og ut fra tradisjonelle folkerettslige synspunkter om skipsfartens frihet på det åpne hav. Som**



kjent er det tradisjonelle prinsipp om havets frihet egentlig ikke noen generell fritakelse for myndighetsutøvelse, men et prinsipp om at et skip registrert i en bestemt flaggstat, ikke skal undergis lovgivningen fra andre stater. Det kan ikke sees annet enn at det byr på store betenkeligheter i denne forbindelse om det forhold at en norsk reder har en bestemt kapitalinteresse – og da særlig en minoritetsinteresse – i et skip under fremmed flagg, skal oppfattes som grunnlag for norsk jurisdiksjon over de ombordværende. En kan tenke seg at andre land vil gjøre tilsvarende jurisdiksjonssynspunkter gjeldende overfor norske skip, f.eks. der lasten i større eller mindre grad representerer varer og kapital tilhørende avskipper- eller mottagerstat.

...

4. Ved vurderingen må en her ta i betraktning den generelle folkerettslige praksis basert på prinsippet om flaggstatens jurisdiksjon, og den norske interesse i å støtte opp om dette prinsipp."

- (54) Petroleumsskatteloven ble vedtatt midt under skipsfartskrisen. Det fremgår av St.meld. nr. 23 (1975–76) side 58 at om lag 35 % av den norske tankflåten var i opplag, mens bare 12 % av verdens tankflåte var ubeskjeftiget. I meldingen pekes det også på (side 26) at det var klare tendenser til at også tank- og bulkfart ville bli berørt av nasjonale preferanseordninger. I kapittel 9. Skipsfartspolitik i internasjonal sammenheng, understrekes trusselbildet slik i punkt 8:

"På grunn av norsk skipsfarts spesielle markedsorientering, er adgangen til å konkurrere på det internasjonale fraktmarked av avgjørende betydning. Flaggpreferanse representerer derfor et av de alvorligste skipsfartspolitiske problem som en i dag står overfor på norsk side."

- (55) I Innst. S. nr. 167, 1978–79, Innstilling fra den forsterkede finanskomité om støttetiltak for skipsfartsnæringen, er på side 3 inntatt et eget punkt om internasjonale tiltak:

*"Internasjonale tiltak.*

Spørsmål av vidtrekkende betydning for konkurransevilkårene i internasjonal skipsfart diskuteres for tiden innenfor rammen av bl. a. OECD, UNCTAD og EF. Norske myndigheter vil fortsatt aktivt engasjere seg i de internasjonale skipsfartspolitiske diskusjoner for å søke å bevare markedsadgangen for norske skip."

- (56) Den grunnholdning som disse spredte uttalelser hviler på, er oppsummert i Øyehaug, Borefartøyer og jurisdiksjon, 1986. I avhandlingen er det et eget kapittel om problemstillingen, Det norske dilemma. I innledningen heter det blant annet:

"Norge tilhører som nevnt en gruppe land som både har interesser som kyststat for en betydelig virksomhet på egen sokkel, og som flaggstat for en vesentlig boreriggflåte (og andre offshore-fartøyer) som opererer internasjonalt. Dette forhold vil kunne tale for en begrenset jurisdiksjonsutøvelse fra norsk side. Også en rekke andre hensyn vil kunne tale for at en stat avholder seg fra å utnytte den folkerettslige kompetansen fullt ut. Slike hensyn, som sammenfatningsvis kan kalles opportunitetshensyn, er tenkelige i alle forhold hvor det er spørsmål om å utnytte en folkerettslig (eller for den saks skyld internrettslig) hjemmel."

- (57) Øyehaug gir også uttrykk for synspunkter som knytter trådene tilbake til utgangspunktet, forståelsen av departementets uttalelse i Ot.prp. nr. 26 (1974–75), som jeg tidligere har gjengitt. Under overskriften Flaggstatssynspunkter skriver han på side 136:

"Fra denne synsvinkel tas det utgangspunkt i at de folkerettslige regler ikke er avgjørende for hvordan jurisdiksjon fra norsk hold bør utøves. Dette innebærer ikke at

**det reises tvil mht. kyststatens jurisdiksjonskompetanse. Uoverensstemmelsen går altså ikke på rekkevidden av de folkerettslige begrensninger. Derimot legges det til grunn at folkeretten bare oppstiller yttergrenser. Hvorvidt disse skal utnyttes fullt ut, må avgjøres etter en hensiktsmessighetsbetraktning. Følgelig blir det ikke plass for et utgangspunkt i retning av at kompetansen normalt ønskes utnyttet e.l."**

- (58) I et avsnitt om forholdet til folkeretten, viser Øyehaug så på side 242 til at hensynet til norsk skipsfart har gitt seg konkrete utslag:

**"Hensiktsmessighetsbetraktninger vil selvsagt også ha innvirkning på kyststatslovgivningen. Imidlertid kan en ta som utgangspunkt at kyststaten normalt vil utnytte sin folkerettslige kompetanse. Når man på norsk hold gjør unntak fra dette, skyldes det dog ofte hensynet til norske flaggstatsinteresser."**

- (59) Det meste av det materialet jeg har vist til gjelder ikke norsk beskatningsjurisdiksjon direkte, men samlet sett synes norsk havretts- og skipsfartspolitik i perioden vel forenlig med den forståelse at Stortingets intensjon ved vedtakelsen av petroleumsskatteloven ikke var å beskatte utenlandsk selskaps transport av olje fra norsk installasjon til norsk havn.
- (60) Ankemotparten har vist til opplysningene i Naas mfl., Norsk Internasjonal Skatterett, om at utlendinger ikke forut for denne saken er blitt beskattet for transport av olje fra norsk installasjon til norsk havn. Dette er ikke imøtegått fra statens side. Selv om dette segmentet har vært dominert av norske skip synes den unnlatte beskatning å indikere at skattemyndighetene ikke har hatt noen klar oppfatning av at petroleumsskatteloven § 1 åpner for slik beskatning. Det er for Høyesterett heller ikke fremlagt noen dokumentasjon for at norske skattemyndigheter i annen sammenheng i de første 20 år etter lovens vedtakelse har gitt uttrykk for det syn at det foreligger skatteplikt.
- (61) Problemstillingen berøres i forbindelse med innføring av de regler om begrensning i skatteplikt for utenlandsk eid skip i internasjonal fart, som i dag er inntatt i skatteloven § 2-34. Bestemmelse om dette ble i 1987 inntatt i skatteloven av 1911 § 23.
- (62) Lovendringen bygget på et forslag fra en arbeidsgruppe oppnevnt av Finansdepartementet den 10. desember 1985, med professor Zimmer som leder. I arbeidsgruppens mandat var det blant annet bestemt:

**"Arbeidsgruppen kan således legge til grunn at det ikke er aktuelt å gi skattefrihet for utenlandske investeringer i skip og borerigger knyttet til utvinning og drift av naturressurser på norsk eller utenlandsk kontinentalsokkel, samt transport av forsyninger eller drift av taubåter/lignende fartøy knyttet til virksomhet som nevnt."**

- (63) Utvalget viser i merknadene til denne begrensningen, men utdyper ikke begrensningens rekkevidde. Heller ikke i Ot.prp. nr. 68 for 1986–87 sies det noe nærmere om den begrensning som var angitt allerede i arbeidsgruppens mandat. Spørsmålet om transport av olje i bulk fra norsk felt til norsk havn berøres ikke.
- (64) Den ordningen som ble innført omhandles av professor Zimmer i artikkelen "Noe om utenlandske skipsrederes skatteplikt til Norge", inntatt i Lov, Dom og Bok, festskrift til Sjur Brækhus, side 591 følgende. I artikkelen viser Zimmer til en ikke publisert uttalelse fra Finansdepartementet:

**"I praksis er det oppstått spørsmål om tankskip som benyttes til bøyelasting på oljefelt, faller inn under bestemmelsen. I en upublisert uttalelse av 6. juli 1987 har**

**Finansdepartementet lagt til grunn at skip anses å gå i internasjonal fart der det hovedsakelig går på utenlandske havner (i stor grad fra norsk sokkel), men også i atskillig grad med bøyelaster fra norsk sokkel til norsk havn."**

- (65) Uttalelsen synes å bygge på at transporten fra norsk felt til norsk havn ikke faller innunder petroleumsskatteloven § 1. For skipets øvrige inntekter kunne det naturligvis ha interesse å få avklart at det ikke forelå skatteplikt til Norge, men det må kunne legges til grunn at departementet ville ha presisert sitt syn om det mente at det forelå skatteplikt til Norge for deler av skipets inntjening. Zimmer reiser heller ikke problemstillingen.
- (66) I 1996 ble det vedtatt en omfattende omlegging av norsk rederibeskatning. De nye reglene ble inntatt i skatteloven av 1911 § 51 A, og er videreført i skatteloven av 1999 §§ 10-10 følgende. Det var politisk strid om hvordan ordningen skulle avgrenses, og det fremkom i denne forbindelse ulike syn på om transport av olje med bøyelastere fra norsk felt til norsk havn ble omfattet av petroleumsskatteloven § 1. Det er et sentralt poeng for meg at betydningen av disse uttalelsene må vurderes på bakgrunn av at det på dette tidspunkt, tyve år etter vedtakelsen av petroleumsskatteloven, ikke var etablert en allmennt akseptert forståelse av lovens rekkevidde i den aktuelle relasjon.
- (67) Da skatteloven ble endret, var Arbeiderpartiet, som var i regjeringsposisjon, i mindretall i Stortinget. Partiet hadde likevel flertallet i finanskomiteen. Det var betydelig uenighet mellom regjering og opposisjon om utformingen av reglene i det nye skatteregimet, og lovgivningsarbeidet ble i atskillig utstrekning påvirket av de konstallasjonene jeg her har nevnt.
- (68) I regjeringens forslag var adgangen til å delta i det nye skatteregimet betinget bl.a. av at selskapet ikke hadde inntekter som falt inn under petroleumsskatteloven. Da det ble kjent at skattemyndighetene la til grunn at dette innebar at rederier med inntekter fra supplyskip, ankerhåndteringsskip etc. ville falle utenfor ordningen, rettet Kristelig Folkepartis stortingsgruppe en henvendelse til Finansdepartementet med sikte på en oppklaring av det som ble fremstilt som en misforståelse. Finansdepartementet opprettholdt i et svar på henvendelsen 20. februar 1997 at ordningen ikke ville omfatte de offshorefartøyer som henvendelsen gjaldt.
- (69) Dette ledet igjen til at representanter for det borgerlige flertall 30. april fremmet et privat lovforslag, jf. Dokument nr. 8:77 (1996–97). Det ble i dette dokumentet fremmet forslag om at § 51 A-4 nr. 3 nytt andre punktum skulle lyde:

**"Selskap innenfor ordningen kan likevel ha inntekt som oppbæres ved transport av personell eller forsyninger med skip eller ved drift av taubåter, forsyningsfartøy eller andre hjelpefartøy selv om slik virksomhet er nevnt i petroleumsskatteloven § 1."**

- (70) Den foreslåtte tilføyelsen omfattet ikke bøyelasteskip, men det fremgikk entydig av forslaget at bakgrunnen for dette var at forslagsstillerne bygget på den lovforståelse at disse skipenes virksomhet ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 1:

**"I brevet fra finansministeren til Kristelig Folkepartis stortingsgruppe datert 20. februar 1997 (vedlegg 2), omtales ikke bøyelastere og shuttletankere. Dette er skip som både kan laste olje fra produserende felt til havs, men som også kan gå i ordinær tankfart. Forslagsstillerne legger til grunn at det ikke er tvilsomt at slike skip kan omfattes direkte av de nye rederiskattereglene i skatteloven § 51 A."**

- (71) Departementet opprettholdt likevel, ved finansministerens brev 30. mai 1997 til finanskomiteen, den forståelse av petroleumsskatteloven som departementet tidligere hadde gitt uttrykk for.
- (72) Flertallet i finanskomiteen fremmet ved Innst. O. nr. 108 (1996–97) forslag til lovendring i tråd med departementets syn på hva ordningen skulle omfatte. Mindretallet i komiteen, representantene for det borgerlige stortingsflertallet, ga sin tilslutning til Dokument 8 forslaget og ga videre sin tilslutning til det syn at bøyelasterne ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 1, og at slik virksomhet dermed ikke var til hinder for at det aktuelle rederi kunne omfattes av de nye reglene for rederibeskatningen:

**"Disse medlemmer har også merket seg at bøyelastere/shuttletankere, etter departementets mening, skal regnes som internasjonal skipsfart – og altså ikke omfattes av petroleumsskattelovens § 1 – dersom et skip går i transport mellom oljefelt på norsk sokkel og utenlandsk havn. Men dersom skipet går i transport mellom norsk sokkel og norsk havn, skal skipet omfattes av petroleumsskatteloven.**

**Disse medlemmer finner en slik lovfortolkning verken naturlig eller hensiktsmessig. Disse medlemmer viser til at bøyelastere i liten grad har et fast seilingsmønster men veksler mellom norske og utenlandske havner og mellom ulike norske og utenlandske felt. Det vil derfor være både upraktisk og ulogisk om inntekter knyttet til frakter til norsk havn skal beskattes særskilt. Disse medlemmer fastholder derfor at bøyelastere/shuttletankere ikke er omfattet av petroleumsskatteloven § 1, men kommer inn under bestemmelsene i rederiskattereglenes § 51 A og legger en slik forståelse til grunn for denne fartøygruppen."**

- (73) Ved Stortingets behandling av lovforslaget førte representanten Einar Steensnæs (KrF) ordet på vegne av stortingsflertallet. Han sammenfattet flertallets syn på det spørsmål som er til behandling i saken her slik:

**"Når det så gjelder de enkelte punktene, er det dessverre ikke tid til å gå gjennom dem. Jeg vil bare vise til merknadene og innstillingen. La meg bare få understreke at flertallet legger til grunn at bøyelastere og shuttletankere vil komme direkte inn under bestemmelsene i rederiskattereglenes § 51-A, og at flertallet derfor finner det unødvendig med lovendringer for å fastslå dette."**

- (74) Stortingsflertallet vedtok deretter lovendringen med den tilføyelse til § 51 A-4 nr. 3 som ble fremmet ved Dokument 8 forslaget.
- (75) Partene har opplyst at flertallets syn er lagt til grunn i senere ligningspraksis for så vidt gjelder spørsmålet om disse skipene omfattes av rederiskatteordningen. Som det fremgår av saken her, har staten imidlertid opprettholdt det syn Finansdepartementet ga uttrykk for under lovforberedelsen, at petroleumsskatteloven § 1 omfatter transport med bøyelastere fra norsk felt til norsk havn. Statens syn får ingen betydning for norske rederiers beskatningsforhold, men fører til at det oppstår skatteplikt for slike fraktinntekter for rederiselskaper i stater som Norge ikke har skatteavtale med, eller der spørsmålet eventuelt ikke er regulert i en skatteavtale.
- (76) Denne saken gir ikke foranledning til nærmere å avklare under hvilke omstendigheter etterarbeider kan/skal tillegges vekt. De særlige omstendigheter i saken her gjør at stortingsflertallets syn helt utvilsomt må tillegges vekt ved tolkingen av petroleumsskatteloven § 1.

- (77) Jeg har allerede vist til at tolkingsspørsmålet, forut for debatten om den nye rederibeskatningsordningen, ikke hadde noen klar løsning. Stortingsflertallets uttalte rettsoppfatning skjedde i direkte tilknytning til Stortingets funksjon som lovgiver.
- (78) Stortingsflertallets syn er ansett avgjørende i relasjon til rederiskatteordningen, at et rederi har inntekter fra slik transport er ikke til hinder for at rederiet faller inn under den nye ordningen, og det ville gi manglende sammenheng i regelverket om avgrensningen av hva som omfattes av petroleumsskatteloven § 1 skulle være ulik i de to relasjoner.
- (79) Saken gjelder dessuten et tolkingsspørsmål der overordnede skipsfartspolitiske synspunkter har relevans, og der tolkingen langt på vei må følge av hva som må legges til grunn om hva som var Stortingets intensjon da petroleumsskatteloven ble vedtatt.
- (80) I den grad det var tvil om forståelsen av petroleumsskatteloven § 1 før den avklaring som fant sted ved stortingsbehandlingen av rederiskatteloven, medførte denne etter mitt syn at tvilen ikke lenger var til stede.
- (81) Jeg er etter dette kommet til at petroleumsskatteloven § 1 ikke gir hjemmel for å beskatte utenlandske rederier uten annen tilknytning til Norge, for inntekter ved transport av olje med bøyelastere fra norsk felt til norsk havn.
- (82) Anken har ikke ført frem, og ankemotparten tilkjennes sakskostnader i medhold av hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Sakskostnader tilkjennes i samsvar med inngitt sakskostnadsoppgave.
- (83) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 400 062 – firehundretusenogsekstito – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

- (84) Dommer **Bergsjø:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (85) Dommer **Normann:** Likeså.
- (86) Dommar **Utgård:** Det same.
- (87) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(88) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Teekay Nordic Holdings Inc. 400 062 – firehundretusenogsekstio – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: