



# NORGES HØYESTERETT

Den 14. desember 2015 avsa Høyesterett dom i

**HR-2015-02488-A, (sak nr. 2015/466), sivil sak, anke over dom,**

Odfjell Rig Ltd.

(advokat Henning Naas)  
(Rettslig medhjelper:  
advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Staten v/Skatt vest

(Regjeringsadvokaten v/advokat Anders  
F. Wilhelmsen)

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

- (1) Dommer **Matheson**: Saken gjelder gyldigheten av ligningen av Odfjell Rig Ltd. for årene 2009 til 2011. Selskapet er registrert og hjemmehørende på Bermuda.
- (2) Odfjell Rig Ltd. deltar som kommandittist i Deep Sea Drilling Company II KS med en andel på ca. 53 prosent. Kommandittselskapets formål er å eie og drive utleie av plattformen "Deep Sea Bergen", som er en halvt nedsenkbar borerigg av type Aker H-3.2. Deep Sea Drilling Company II KS kalles i fortsettelsen for eierselskapet. Komplementaren i selskapet er Deep Sea Drilling Company II AS med en andel på 10 prosent. Det er ikke påkrevd å gjøre nærmere rede for de øvrige deltakerne i eierselskapet.
- (3) Eierselskapets forretninger ledes av komplementaren, jf. kommandittselskapsavtalen § 5. Bestemmelsen gir imidlertid anvisning på at visse særlig viktige avgjørelser er forbeholdt selskapsmøtet.

- (4) Kommandittselskapsavtalen bestemmer at Odfjell Drilling AS skal "ha management for Plattformen i henhold til opprinnelig managementavtale datert 2. september 1980 med senere endringer". Odfjell Drilling AS har sitt forretningssted i Bergen.
- (5) Eierselskapet har ikke egne ansatte. Selskapets behov for beslutningskompetanse og administrative tjenester er dekket opp av selskapsmøtet og managementavtalen.
- (6) Boreriggen har siden 2006 vært leiet ut på såkalte bareboatvilkår til Deep Sea Drilling Company KS, som har en borekontrakt med Statoil på norsk sokkel. Deep Sea Drilling Company KS kalles i fortsettelsen for operatørselskapet. Kommandittisten i selskapet er Odfjell Rig AS og komplementar Deep Sea Drilling Company AS. Noen nærmere redegjørelse for de øvrige deltakerne i operatørselskapet er ikke nødvendig.
- (7) Heller ikke operatørselskapet har egne ansatte. Odfjell Drilling AS utfører management også for dette selskapet under samme managementavtale som for eierselskapet. Dette har sammenheng med at den opprinnelige parten i managementavtalen, KS Deep Sea Drilling Company AS, i 1998 ble fisjonert i et eierselskap og et operatørselskap. Fisjonen hadde sammenheng med endringer i rederibeskatningen. Fisjonen førte imidlertid ikke til noen oppsplitting av managementavtalen. Den har derfor løpt uendret videre, men da slik at de tjenester som utføres for eierselskapet, naturlig begrenser seg til de aktiviteter i managementavtalen som ikke har med operasjon av riggen å gjøre.
- (8) Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt. Den enkelte deltaker i selskapet beskattes for selskapets formue og inntekt i henhold til sin eierandel; såkalt deltakerligning.
- (9) Skatt vest anmodet i august 2011 Odfjell Rig Ltd. om utfyllende opplysninger vedrørende selskapets deltakelse i Deep Sea Drilling Company II KS. Formålet var å avklare eventuell begrenset skatteplikt for utlending etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Videre ville man utrede grunnlaget for anvendelse av det særskilte skattefritaket i skatteloven § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.
- (10) På bakgrunn av innkomne opplysninger utarbeidet skattekontoret en skattepliktsvurdering som selskapet gav omfattende kommentarer til.
- (11) Skatt vest traff 29. juni 2012 vedtak der Odfjell Rig Ltd. inntekt for 2009 ble endret fra 0 til 116 472 132 kroner, og for 2010 fra 0 til 135 275 668 kroner. I vedtaket het det:  

**"På bakgrunn av de foreliggende opplysningene legger skattekontoret til grunn at ORLs [Odfjell Rig Ltd.] deltakelse i DSDC II KS [Deep Sea Drilling Company II KS] medfører begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, ettersom selskapet anses å delta i virksomhet som drives i Norge. For perioden riggen har vært på britisk sokkel anses det å foreligge unntak for skatteplikt etter sktl. § 2-34."**
- (12) Endringsvedtaket er senere blitt lagt til grunn for ligningen av selskapet for 2011 der den skattbare inntekten er satt til 135 314 947 kroner.
- (13) Odfjell Rig Ltd. reiste ved stevning 20. desember 2012 til Stavanger tingrett søksmål mot staten v/Skatt vest med påstand om at ligningen for inntektsårene 2009-2011 må oppheves. Tingretten avsa 12. juli 2013 dom med slik domsslutning:

- "1. **Staten v/Skatt vest frifinnes.**
2. **Som erstatning for sakskostnader betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 409 580 – firehundreogtusenfemhundreogåtti – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen, med tillegg av rente beregnet etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer."**

(14) Odfjell Rig Ltd. anket dommen til Gulating lagmannsrett som 23. desember 2014 avsa dom med slik domsslutning:

- "1. **Anken forkastes.**
2. **I sakskostnader for lagmannsretten betaler Odfjell Rig Ltd til Staten v/Skatt vest 227 687,25 – tohundreogtjueskjusekshundreogåttisju25/100 – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen."**

(15) Odfjell Rig Ltd. har anket avgjørelsen i sin helhet til Høyesterett. Staten har i anketilsvaret fremsatt en ny rettslig anførsel knyttet til anvendelsen av skatteloven § 2-34. For øvrig står saken i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.

(16) Den ankende part – *Odfjell Rig Ltd.* – har i hovedtrekk anført:

(17) Partene er enige om at hovedspørsmålet i saken er om virksomheten "drives her" i § 2-3s forstand. For å avgjøre dette må man analysere de oppgaver som utføres av Odfjell Drilling AS, og den betydning disse har for utleievirksomheten til eierselskapet.

(18) Beslutningen om å leie ut riggen treffes av selskapsmøtet i eierselskapet. De tjenester managementselskapet utfører til gjennomføring av eierselskapets utleiekontrakt, er nødvendige for kontraktsavviklingen. Tjenestene kan imidlertid best karakteriseres som støttefunksjoner. De er dessuten av et begrenset omfang. Slike støttetjenester medfører ikke at virksomheten i eierselskapet "drives her".

(19) Betalingen som eierselskapet mottar ved utleie av riggen, er vederlag for at riggen som sådan stilles til disposisjon for operatørselskapet. Inntekten knytter seg i beskjedent grad til de støttefunksjonene som managementselskapet utfører i den forbindelse. Den merverdi som disse støttefunksjonene skaper for utleievirksomheten, er forsvinnende liten sammenlignet med utleievirksomhetens egentlige innhold – nemlig å stille en kapitalintensiv borerigg til disposisjon for operatørselskapet mot et betydelig vederlag.

(20) Formålet med unntaksbestemmelsene i § 2-34, tidligere skattelov § 23, var å gjøre det lettere å etablere samarbeidsformer mellom norske og utenlandske shippinginteresser. Dersom utlendingen fortsatt skulle kunne være skattepliktig etter drivervilkåret, ville det ikke gi noen mening å begrense unntaket fra skatteplikten til bestyrelsestilfellene. Slik må rettsoppfatningen også ha vært i ligningspraksis i og med at staten – til tross for oppfordringer – ikke har kunnet vise til et eneste eksempel på tilsvarende ligning av utlending som i foreliggende sak.

(21) For det tilfellet at man skulle komme til at utleievirksomheten gjennom Odfjell Drilling AS' støttefunksjoner drives fra Norge, gjøres subsidiært gjeldende at inntekten er skattefri etter skatteloven § 2-34 om inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet.

- (22) Bestemmelsens anvendelsesområde er ikke begrenset til bestyrelsestilfellene. Den gjelder også der det er drivervilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b som gir begrenset skatteplikt til Norge. Paragraf 2-34 retter seg mot inntekt vunnet ved "eie og drift". Ordlyden gir ingen holdepunkter for at inntekt vunnet ved eie gjennom utleie på bareboatvilkår ikke skulle være omfattet. De mange påpekningene i lovforarbeidene av at man i internasjonal shippingvirksomhet ville modifisere skatteplikten under bestyrelsesalternativet, kan ikke begrunne en slik innskrenkende fortolkning.
- (23) Etablering av skatteplikt gjennom innskrenkende fortolkning vil under enhver omstendighet være svært betenkelig i lys av legalitetsprinsippet.
- (24) Utleie av Deep Sea Bergen er en internasjonal virksomhet i lovens forstand. Riggen befinner seg ikke "i riket", men på norsk sokkel. Områder utenfor sjøterritoriet – og dermed utenfor riket – er internasjonalt farvann. Det er naturlig å oppfatte virksomhet som drives i internasjonalt farvann som internasjonal virksomhet i lovens forstand.
- (25) Forståelsen må tilpasses at næringen som sådan – og ikke minst konsernet som virksomheten inngår i – er sterkt internasjonalt rettet.
- (26) Odfjell Rig Ltd. har nedlagt slik påstand:
- "1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009-2011 oppheves.**
  - 2. Odfjell Rig Ltd. tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett, med tillegg av renter fra forfall og til betaling finner sted."**
- (27) Ankemotparten – *staten v/Skatt vest* – har i hovedtrekk anført:
- (28) Begrepet "drives" i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b må forstås som daglig drift av virksomheten, i motsetning til daglig ledelse, ledelse på styrenivå og ledelse på eiernivå. Slik ledelse er omfattet av bestyrelsesalternativet i bestemmelsen.
- (29) Det vil bero på en konkret vurdering om den daglige driften av en virksomhet foregår i Norge.
- (30) Hva som skal til for å "drive" en virksomhet til daglig, må bedømmes ut fra hva riggutleie på bareboatvilkår innebærer av oppgaver. Dokumentasjonen viser at det som kreves, i sin helhet utføres av managementselskapet i Norge. Videre fremgår at oppgavene har et visst omfang og er helt nødvendige for gjennomføringen av selve utleieforholdet. Dette innebærer at virksomheten "drives her" i bestemmelsens forstand.
- (31) Det er ikke grunnlag for å hevde at forarbeidene til endringene i unntaksreglene i tidligere skattelov § 23 på 1980- og 1990-tallet kan forstås som at lovgiver har ment at utlending som deltar i shippingvirksomhet som drives fra Norge, ikke skal kunne beskattes her.
- (32) Virksomhetsinntekten omfattes ikke av unntaket i § 2-34 for inntekt vunnet ved eie og drift av borefartøy i internasjonal virksomhet. Det følger av lovforarbeidene at unntaket bare var ment for skatteplikt som ellers ville følge av norsk "bestyrelse". Bestemmelsen må derfor tolkes innskrenkende på dette punktet.

- (33) Deep Sea Bergen brukes under enhver omstendighet ikke i "internasjonal virksomhet" slik loven krever for å gjøre unntak fra skatteplikten. Riggen har befunnet seg på norsk sokkel i lang tid og er opplyst å skulle befinne seg der frem til 2017. Den må derfor anses stedbunden til sokkelen. Virksomhet på kontinentalsokkelen foregår utenfor territorialgrensen og derfor utenfor "riket", men blir ikke "internasjonal" av den grunn. Norge har full jurisdiksjon på sokkelen, jf. petroleumsloven § 1-1 om den norske stats rett til undersjøiske petroleumsforekomster og eksklusive rett til ressursforvaltning, og petroleumsskatteloven § 1 om blant annet beskatningsmyndighet på kontinentalsokkelen.
- (34) Det følger heller ikke av noen forarbeidsuttalelse at man har ment å la virksomhet på norsk sokkel være omfattet av unntaket i § 2-34.
- (35) Det kan for vurderingen ikke være relevant at virksomheten i Odfjell-konsernet generelt er av internasjonal karakter. Det avgjørende må være den konkrete bruken som gjøres av det aktuelle borefartøyet som genererer inntekten. Følgelig kan det heller ikke spille noen rolle at virksomhet knyttet til borerigger generelt er av internasjonal karakter.
- (36) Staten v/Skatt vest har nedlagt slik påstand:
- "1. Anken forkastes**
- 2. Staten v/Skatt vest tilkjennes sakskostnader."**
- (37) *Mitt syn på saken*
- (38) Det grunnleggende spørsmålet er om utenlandsk deltaker i eierselskapet til boreriggen Deep Sea Bergen har begrenset skatteplikt til Norge for inntekter vunnet ved utleie av riggen. Om dette bestemmer skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b:
- "Person, selskap eller innretning, som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2, plikter å svare skatt av**
- ...
- b. formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, ..."**
- (39) Bestemmelsen svarer til tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–98) punkt 7.2. Paragraf 15 hadde frem til skatteloven 1999 vært holdt mer eller mindre uendret siden vedtakelsen i 1911. Den opprinnelige bestemmelsen påla skatteplikt for utenlandske selskaper og innretninger "som utøver eller deltar i nogen næringsdrift eller virksomhet, der drives eller bestyres her i riket".
- (40) Regler om begrenset skatteplikt for utlending bygger på et grunnleggende prinsipp om at inntekt av virksomhet som drives her eller bestyres fra Norge, i utgangspunktet skal beskattes her selv om skattesubjektet ikke er hjemmehørende – og derfor ikke har alminnelig skatteplikt – i riket, jf. § 2-2.
- (41) Partene er enige om at den virksomheten som Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet under managementavtalen, i skatterettslig forstand skal anses som eierselskapets egen virksomhet. For å avgjøre om aktiviteten under managementavtalen medfører begrenset skatteplikt til Norge, må man først fastlegge innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3

første ledd bokstav b om "virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra". Dernest må det avgjøres om de oppgaver Odfjell Drilling AS utfører for eierselskapet, fanges av dette vilkåret.

- (42) Det er enighet mellom partene om at de fullmakter Odfjell Drilling AS har etter managementavtalen, ikke er omfattende nok til at bestyrelsesalternativet i § 2-3 kommer til anvendelse. Spørsmålet i saken er derfor først og fremst om inntekten er vunnet ved virksomhet som "drives her" – i fortsettelsen også omtalt som drivervilkåret.
- (43) I den forbindelse nevnes at det er enighet om at registreringen av Odfjell Rig Ltd. i Enhetsregisteret er blitt utført etter pålegg fra Skatt vest og ikke har betydning for skattepliktsvurderingen.
- (44) Jeg ser først på innholdet av beskatningsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b om "inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra".
- (45) Bestemmelsen retter seg mot virksomhet som "vedkommende ... deltar i". Begrepet "vedkommende" i bokstav b peker tilbake på den innledende subjektbeskrivelsen i § 2-3 om "selskap ... som ikke har skatteplikt etter § ... 2-2". I foreliggende sak er dette Odfjell Rig Ltd. Virksomheten Odfjell Rig Ltd. deltar i, er eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS. Begrenset skatteplikt etter § 2-3 forutsetter etter dette at inntekten er vunnet ved at virksomheten i *eierselskapet* som Odfjell Rig Ltd. deltar i, "drives her".
- (46) I Ot.prp. nr. 5 (1909) side 37 uttaler departementet blant annet at beskatningen skal gjelde "al indtægt, som flyter av eller er knyttet til virksomhet hersteds". Jeg forstår dette slik at inntekten – eller verdiskapningen – må genereres her. Det er altså ikke tilstrekkelig at det foregår en virksomhet i Norge.
- (47) Ordlyden gir imidlertid ikke svar på arten og omfanget aktiviteten må ha for å være virksomhet som "drives her" i lovens forstand. Heller ikke lovforarbeidene løser dette spørsmålet. Rettspraksis er også sparsom.
- (48) Aarbakke, Virksomhetsbegrepet i norsk skatterett, 1967, side 2.46 antar at utlendingen må ha en representant som oppholder seg her i landet for å kunne drive virksomhet her, men at dette ikke er tilstrekkelig for skatteplikt. Han fortsetter:
- "Den aktivitet som representanten utøver på oppdragsgiverens vegne, må ha hatt et visst omfang forat denne kan sies å drive virksomhet i riket. L § 15, 1. ledd c må forstås slik at representanten må ha utøvet handlinger som faller inn under den sentrale karakteristikk av virksomheten. Det er ikke tilstrekkelig at representanten foretar mer perifere handlinger som nok har sammenheng med eller inngår i virksomheten."**
- (49) I Aarbakke, Inntektsbeskatning av ansvarlig selskap og kommandittselskap, 1979, side 77 gis det uttrykk for et tilsvarende synspunkt. Han uttaler der at det er en forutsetning at "omsetningen, tjenesteytelsen eller hva nå virksomhetens innhold er, foregår i riket".
- (50) Avgjørelsen i Rt. 2011 side 999 Allseas gir – selv om den ikke angår tolkningen av skatteloven § 2-3 – støtte for at mer perifere handlinger – såkalte støttfunksjoner – ikke er tilstrekkelig til at drivervilkåret er oppfylt selv om de inngår i virksomheten. Dette gjelder selv om støttfunksjonene kan være omfattende. Spørsmålet i Allseas-dommen

var om en andel av bruttoinntektene fra selskapets oppdrag på norsk sokkel med legging av rørledning skulle tilordnes hovedkontoret i Sveits ut fra de funksjoner hovedkontoret hadde hatt under kontraktsavviklingen. I så fall måtte den del av vederlaget som kunne tilordnes hovedkontorets arbeid, holdes utenfor norsk beskatning etter petroleumsskatteloven. Høyesterett anla imidlertid et hovedleveransesynspunkt. Avgjørende for skattespørsmålet var at vederlagene var betaling for selve rørleggingen, og ikke noe annet. Om dette heter det i avsnitt 37:

**"Riktignok var rørleggingen avhengig av en rekke funksjoner som ble utført av hovedkontoret, for eksempel markedsføring, prekvalifisering hos oljeselskapene, kontraktsforhandlinger og kontraktsslutning. Men det var likevel selve rørleggingen Phillips og Statoil betalte for. Hovedkontorets oppgaver hadde - selv om de var omfattende - således karakter av å være støttefunksjoner for den 'virksomhet' som vederlagene var knyttet til."**

- (51) Etter mitt syn er disse synspunktene også relevante for forståelsen av drivervilkåret i § 2-3. De vurderinger som ble lagt til grunn for tilordningen av inntekten, ville måtte være de samme dersom spørsmålet hadde vært om hovedkontoret gjennom støttefunksjonene i Sveits drev rørleggingsvirksomhet.
- (52) Motstykket til en virksomhet som bare består av støttefunksjoner til en hovedvirksomhet, vil foreligge når utlendingen setter alt arbeid med å oppfylle en kontrakt bort til en underentreprenør i Norge. Utlendingens inntekt av kontrakten anses ved slike fullstendige underentrepriser som vunnet ved virksomhet som "drives her", jf. Rt. 2001 side 512 Safe. Saken gjaldt et svensk selskap som skulle levere cateringtjenester på en plattform i Nordsjøen, men som hadde satt oppdraget i sin helhet bort til en underentreprenør. Førstvoterende uttaler blant annet at "sammenhengen mellom fortjenesten og den virksomhet som ble utøvet på boligplattformen for å oppfylle Safes kontrakt, er et forhold som trekker i retning av beskatning i Norge".
- (53) Det kan nevnes at Aarbakkes påpekning av at aktiviteten må ha hatt et visst omfang, er lagt til grunn i uttalelsen i Utvalget 2006 side 1750. Finansdepartementet uttaler der at spørsmålet om en utenlandsk eid virksomhet drives her, må bero på oppdragets innhold og omfang. Det heter at "det må mer til for å konstatere norsk drift på grunn av oppdraget, enn for å konstatere virksomhet her på grunn av det".
- (54) Uttalelsen – som gjelder spørsmålet om begrenset skatteplikt ved kapitalforvaltning – vektlegger om virksomheten i Norge er innrettet på å oppfylle utlendingens kontraktsmessige forpliktelser her eller om det ikke foregår noen driftsaktivitet i eierselskapets hjemland. I begge tilfeller kan det være grunnlag for at selskapet reelt sett "drives her". Uttalelsen bekrefter i så måte de rettssetninger som Rt. 2001 side 512 Safe bygger på.
- (55) Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, fjerde utgave, side 170 uttaler at det for å avgjøre om en utlending driver virksomhet gjennom en selvstendig representant vil være av betydning om representanten har fullmakt til å slutte bindende avtaler på utlendingens vegne.
- (56) Et grunnleggende vilkår for at en virksomhet "drives her" etter § 2-3 første ledd bokstav b synes etter det foreliggende rettskildematerialet først og fremst å være at aktiviteten faller inn under den sentrale karakteristikken av den utenlandske virksomheten. Videre må

aktiviteten ha et omfang som rekker ut over minstekravet for hva som skal til for at det i alminnelighet foreligger virksomhet i skattelovens forstand. Det må dessuten være tilstrekkelig sammenheng mellom fortjenesten og den virksomheten som er utøvd for å oppfylle en kontrakt, slik som uttrykt i Rt. 2001 side 512 Safe. Dette innebærer at vederlaget som skal gi grunnlaget for skatteplikt, primært må være opptjent gjennom aktiviteten i Norge; altså at betalingen har sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Dersom utlendingens kontraktsforpliktelse i sin helhet er satt bort til en virksomhet i Norge som en underentreprise, er utlendingens fortjeneste innvunnet ved virksomhet som drives her. Er den norske virksomheten derimot begrenset til utføring av rene støttefunksjoner til kjerneaktiviteten, vil drivervilkåret ikke være oppfylt.

- (57) Før jeg går over til den konkrete bedømmelsen av om drivervilkåret er oppfylt i foreliggende sak, nevner jeg at Odfjell Rig Ltd. for Høyesterett har gjort gjeldende – slik jeg oppfatter anførselen – at forarbeidsuttalelser må forstås slik at bestemmelsene om skatteplikt for utlending etter § 2-3 første ledd bokstav b har begrenset rekkevidde i shippingsammenheng. Det er her særlig referert til uttalelser som gjelder endringene i beskatningen av utlendinger som deltakere i norsk rederivirksomhet på 1980- og 1990-tallet. Jeg viser her til Ot.prp. nr. 30 (1983–84), Ot.prp. nr. 68 (1986–87), som bygger på utvalgsutredningen NOU 1986: 9 og Ot.prp. nr. 16 (1991–92). Alle proposisjonene og lovendringene som har vært trukket frem, hadde sammenheng med en vanskelig situasjon i internasjonal skipsfart. Man ønsket å tilføre den norske skipsfartsnæringen arbeidsoppdrag og kapital fra utlandet gjennom unntak fra eller ytterligere begrensninger i skatteplikten for utlending.
- (58) Proposisjonene viser at det bare var bestyrelsesalternativet i tidligere skattelov § 15 første ledd bokstav c som det var aktuelt å gjøre unntak for i tilknytning til internasjonal skipsfart, jf. Ot.prp. nr. 16 (1991–92) punkt 7.2.1. Endringene ble gjennomført i tidligere skattelov § 23 i form av unntak fra den begrensede skatteplikten som ellers fulgte av bestyrelsesalternativet i § 15 første ledd bokstav c. Unntakene var begrenset til å gjelde inntekt vunnet ved internasjonal virksomhet med skip og borefartøyer.
- (59) Jeg kan ikke se at departementets lovforarbeider på dette punktet hviler på en oppfatning eller forståelse om at internasjonal rederivirksomhet som drives i Norge, helt generelt ikke skal kunne medføre skatteplikt for utlendinger. Man må ved lesingen av lovforarbeidene ha for øyet – slik staten har gjort gjeldende – det som var siktemålet med de konkrete endringene, nemlig å modifisere skatteplikten der virksomheten bestyres fra Norge. Dette gjelder selv om flere av uttalelsene er svært brede og generelle, og lest isolert kunne gi grunnlag for det syn Odfjell Rig Ltd. har gjort gjeldende. Etter mitt syn kan man heller ikke bygge lovtolkningen på at det i ligningspraksis ikke finnes eksempler på ligning av utlending svarende til vedtaket i foreliggende sak.
- (60) Forarbeidene som det har vært vist til, er etter min oppfatning ikke relevante for tolkningen av drivervilkåret i tidligere lovs § 15 første ledd bokstav c, svarende til gjeldende lov § 2-3 første ledd bokstav b. Men jeg vil samtidig føye til at disse forarbeidene ikke endrer de utgangspunktene jeg tidligere har lagt til grunn for forståelsen av hva som kreves for at en virksomhet "drives her" i § 2-3s forstand.
- (61) Jeg går så over til den konkrete bedømmelsen av om eierselskapets virksomhet "drives her". Det er da nødvendig å se på den virksomhet eierselskapet driver og de oppgaver det norske managementselskapet har i den forbindelse.



- (62) Deep Sea Drilling Company II KS har som sitt eneste formål å leie ut plattformen Deep Sea Bergen. Deltakernes samlede innskuddsforpliktelse i kommandittselskapet var etter selskapsavtalen om lag 280 millioner kroner. De beføyelser eierselskapet har i forbindelse med utleievirksomheten, er i følge selskapsavtalen lagt til selskapsmøtet hvor det i § 5 annet ledd heter:

**"Avgjørelser som etter kommandittselskapets forhold er av usedvanlig art eller særlig viktighet, herunder salg og pantsettelse av plattformen, opptakelse av større lån, mer omfattende reparasjon eller ombygging av plattformen samt bortfraktning av plattformen for lengre tid enn 12 måneder, avgjøres i selskapsmøte etter reglene i § 8 og 9. Salg og pantsettelse av plattformen og opptakelse av større lån krever tilslutning av deltakerne som representerer minst 70 % av selskapskapitalen."**

- (63) Beslutning om utleie av plattformen treffes etter dette av selskapsmøtet. For det certeparti plattformen nå opererer under, løper etter bareboatavtalen en dagrate på 171 557 USD, i dag svarende til nærmere 1,5 millioner kroner. Årlig leie utgjør etter dette om lag 540 millioner kroner etter dagens kronekurs.
- (64) Eierselskapet har etter bareboatkontrakten en forpliktelse til å levere plattformen på feltet i sjødyktig stand (punkt 3), holde den forsikret (punkt 14 bokstav a) og klassifisert (punkt 14 bokstav l). All bemanning, operasjon, vedlikehold og reparasjon av riggen er operatørselskapets ansvar.
- (65) Managementselskapet Odfjell Drilling AS skal etter det som er opplyst, besørge den brakt til leveringsstedet i kontraktsmessig stand. Videre skal selskapet i henhold til den delen av managementavtalen som er relevant for utleie av riggen, etter punkt 2 holde den forsikret (bokstav f), forestå bearbeidelse av riggmarkedet med hensyn til beskjeftigelse etc. (bokstav g), være operatørens kontaktpunkt (bokstav h), motta leie og foreta nedbetaling av lån (bokstav i og j) samt ivareta eiers interesser ved hendelser (bokstav k). Da managementavtalen senest ble endret i 1998, var vederlaget for både utleie- og operasjonstjenester 11 millioner kroner pr. år med enkelte tillegg. Avtalen inneholder en årlig prisjusteringsmekanisme, men dagens leienivå isolert til utleietjenestene, er ikke opplyst. Det må imidlertid trygt kunne legges til grunn at verdien av den tjenesteproduksjonen som foregår i Norge, bare utgjør en brøkdel av den årlige plattformleien.
- (66) Etter mitt syn følger det av det relevante kontraktsmaterialet at eierselskapets virksomhet best karakteriseres som utleie av et svært kapitalintensivt driftsmiddel til en betydelig leiesum. Selve riggutleien – nemlig det å stille riggen til disposisjon for en leietaker – besluttet og utføres både formelt og reelt av selskapsmøtet i utlandet, ikke av managementselskapet i Norge. Jeg finner det klart at de tjenester som managementselskapet utfører, har preg av å være rene støttefunksjoner for eierselskapet til gjennomføring av selve bareboatkontrakten. Disse funksjonene er av begrenset omfang og av svært begrenset verdi sammenlignet med verdien av bareboatkontrakten. Vederlaget har etter dette ikke sitt tyngdepunkt i prestasjoner som er utført her i riket. Kravet til primærsammenheng mellom kontraktsvederlaget og virksomheten i Norge er derfor ikke oppfylt. Denne bedømmelsen endres ikke av at støttefunksjonene er nødvendige for at kontraktsforholdet kan gjennomføres.

- (67) Jeg er etter dette kommet til at utleievirksomheten i eierselskapet Deep Sea Drilling Company II KS som Odfjell Rig Ltd. har eierandel i, ikke "drives her" i skattelovens forstand. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 må derfor oppheves.
- (68) Det er etter dette ikke nødvendig for meg å ta stilling til den subsidiære anførselen om at inntekten uansett er skattefri etter § 2-34 første ledd bokstav b om unntak for inntekt innvunnet i internasjonal virksomhet. Ettersom spørsmålet har vært omfattende prosedert for Høyesterett, vil jeg likevel bemerke følgende:
- (69) Skatteloven § 2-34 første ledd lyder:
- "Person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 første eller annet ledd eller 2-2 første eller annet ledd, skal ikke svare skatt av formue i og inntekt vunnet ved eie og drift av**
- a. eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller**
- b. eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet."**
- (70) Bestemmelsen innebærer at selv om vilkårene for begrenset skatteplikt etter § 2-3 skulle foreligge, skal Odfjell Rig Ltd. som utenlandsk selskap, ikke svare skatt av "inntekt vunnet ved eie og drift" av Deep Sea Bergen såfremt riggen har vært i "internasjonal virksomhet".
- (71) Innledningsvis nevner jeg at passusen "eie og drift" må forstås som alternative og ikke kumulative innvinningskriterier. Jeg viser her til Ot.prp. nr. 68 (1986–87) punkt 2.6. Departementet uttalte der i tilknytning til en identisk formulering i 1987-revisjonen av § 23 at uttrykket "inntekt vunnet ved eie ... av skipet" er tilsiktet også å fange opp leieinntekter ved bareboatcertepartier. Ved slike kontrakter er det ikke eieren som driver skipet. Også inntekt ved bareboatavtale om borerigger vil etter dette være "inntekt vunnet ved eie".
- (72) Til statens anførsel om at § 2-34 første ledd ikke kommer til anvendelse på virksomhet i form av utleie på bareboatvilkår, vil jeg bemerke:
- (73) Lovens ordlyd som retter seg mot "inntekt vunnet ved eie og drift", dekker helt klart både drive- og bestyrelsesalternativet i § 2-3 første ledd bokstav b, herunder også der virksomheten drives som bareboatutleie. Jeg viser i så måte til uttalelsen i proposisjonen jeg nettopp nevnte, der det sies at passusen i § 2-3 vedrørende "inntekt vunnet ved eie" omfatter bareboatavtaler.
- (74) Staten har til tross for dette gjort gjeldende at forarbeidene til bestemmelsen har vært konsentrert om å gjøre unntak for bestyrelsesalternativet i internasjonal shipping og at dette fører til at virksomhet i form av å drive utleie på bareboatvilkår ikke er omfattet. Jeg kan for min del ikke se at den klare ordlyden i fritaksregelen i § 2-34 kan tolkes innskrenkende under henvisning til slike slutninger fra lovmotivene. Konstatering av skatteplikt på et slikt grunnlag vil etter min oppfatning være uforenlig med legalitetsprinsippet.

- (75) Med dette utgangspunktet oppstår spørsmålet om hvordan vilkåret "internasjonal virksomhet" i bokstav b skal forstås for så vidt gjelder borefartøy. Ut fra de foreliggende rettskilder er løsningen ikke entydig. Med det resultat jeg er kommet til i hovedspørsmålet er det ikke grunn for meg til å gå nærmere inn på dette og til å gi uttrykk for noen oppfatning om hva som er riktig her.
- (76) Odfjell Rig Ltd. har etter dette vunnet saken fullstendig og må tilkjennes sakskostnader for alle instanser etter hovedregelen i tvisteloven § 20-2. Det er ikke grunnlag for å gjøre unntak fra lovens hovedregel.
- (77) Odfjell Rig Ltd. har etter oppgave krevd kostnader dekket med til sammen 2 115 013 kroner inklusive merverdiavgift. Beløpet fordeler seg med 700 084 kroner i salær og utgifter for tingretten, 303 968 kroner for lagmannsretten og 1 110 961 kroner for Høyesterett. Det er også krevd tillegg for rettsgebyr. For lagmannsretten utgjør dette 23 220 kroner og for Høyesterett et tilsvarende beløp på 23 220 kroner.
- (78) Det er ikke fremsatt innsigelser til kostnadsoppgaven. Oppgaven legges til grunn.
- (79) Jeg stemmer for denne

## D O M :

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.
  2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453 – tomillioneretthundreogsekstientusenfirehundreogfemtitre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (80) Dommer **Falch**: Jeg har kommet til at anken må forkastes.
- (81) Mitt syn er at Odfjell Rig Ltd. fra 2009 til 2011 hadde begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, og at unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b ikke fikk anvendelse.
- (82) Som førstvoterende har redegjort for, er det etter § 2-3 første ledd bokstav b avgjørende om den innteksbringende virksomheten selskapet deltar i, "drives her" – altså i Norge. Konkret er spørsmålet om Deep Sea Drilling Company II KS' – eierselskapets – virksomhet ble drevet i Norge eller ikke.
- (83) Utgangspunkt må tas i at eierselskapet ubestridt drev virksomhet i skattelovens forstand. I dette ligger at eierselskapet utøvde "aktivitet med økonomisk karakter", se Zimmer, Lærebok i skatterett, syvende utgave 2014, på side 138. I vår sak var aktiviteten beskjedent – den besto i utleie av ett kapitalintensivt objekt på lange kontrakter.
- (84) Spørsmålet blir likefullt hvor *den* aktiviteten ble drevet. Avgjørende er etter mitt syn hvor *produksjonen* av de innteksbringende tjenestene fant sted, jf. Rt. 2001 side 512 Safe og Rt. 2011 side 999 Allseas som førstvoterende viser til. Hvor beslutningene på styre- og eiernivå ble truffet, er ikke avgjørende. Heller ikke er det avgjørende hvor tjenestene ble

levert til kundene. Leveranser kan skje på et annet sted enn der virksomheten drives, se til illustrasjon Rt. 1997 side 1646 Trinc og Trag.

- (85) For virksomhet som består i å operere skip eller rigger – rederivirksomhet – vil tjenesteproduksjonen i hovedsak skje om bord. Virksomheten drives med andre ord der skipet eller riggen befinner seg. Men dette blir annerledes for virksomhet som består i utleie av skip eller borerigger på bareboatvilkår. Produksjonen av slike utleietjenester skjer ikke der skipet eller riggen befinner seg, og heller ikke der fartøyet overleveres til leietakeren. Etter min mening vil en utleievirksomhet som den eierselskapet utførte, drives *der utleien administreres* – typisk der kontraktsforhandlinger og -oppfølging finner sted. For slike virksomheter eksisterer det ingen annen "drift" å stedfeste.
- (86) Førstvoterende peker på at beslutningene om utleie treffes i eierselskapets selskapsmøter, og de holdes ikke i Norge. Men dette er en aktivitet som dekkes av bestyrelsesvilkåret i samme lovbestemmelse, og som jeg derfor mener man må se bort fra når det tas stilling til hvor driften av virksomheten finner sted.
- (87) Førstvoterende peker også på at kundens vederlag – leiesummen – er betydelig, og at den i hovedsak er fastsatt utfra leieobjektets høye kapitalverdi og i beskjeden grad ut fra omfanget av de tjenestene eieren utførte. Etter mitt syn er heller ikke utleieobjektets verdi av betydning når det tas stilling til hvor "driften" av utleievirksomheten finner sted. Driftsstedet vil ikke påvirkes eller endres avhengig av om utleieobjektet har høy eller lav verdi.
- (88) I dette tilfellet har eierselskapet inngått en managementavtale med Odfjell Drilling AS som har kontor i Bergen. Jeg forstår avtalen slik – hvilket synes ubestridt – at Odfjell Drilling AS utførte alle tjenester og funksjoner som fant sted i og for eierselskapet, bortsett fra å treffe de beslutninger som selskapsmøtet skulle treffe. Avtalen omfattet blant annet tjenester knyttet til å markedsføre og kontrahere boreriggen etter fullmakt, kjøpe/administrere forsikringer og klassifisering av riggen, administrere inn- og utbetalinger, utarbeide regnskap og budsjett, håndtere eventuelle krav og motkrav under leieavtalen og forberede beslutninger for selskapsmøtet. Alt dette fant sted i Norge, hvilket for meg blir avgjørende.
- (89) Dette betyr at eierselskapet drev virksomhet i Norge i de aktuelle inntektsår. Odfjell Rig Ltd. hadde derfor begrenset skattepliktig hit for sin andel av eierselskapets inntekter disse årene, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.
- (90) Det neste spørsmålet er om disse inntektene var unntatt fra beskatning etter skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b. Jeg er enig med førstvoterende i at unntaket får anvendelse også når skatteplikten er hjemlet i driftsvilkåret i § 2-3 første ledd bokstav b og viser til hans begrunnelse for det.
- (91) Det avgjørende spørsmålet er om boreriggen var i "internasjonal virksomhet" de aktuelle inntektsårene. For skip er det parallelle begrepet "internasjonal fart", se bestemmelsens bokstav a. Lovforarbeidene – Ot.prp. nr. 68 (1986–87) punkt 2.6 – uttrykker at sistnevnte begrep "er ment å ha samme innhold som i OECDs mønsteravtale art. 3". I mønsteravtalen artikkel 3 bokstav e heter det:

**"the term 'international traffic' means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except**

**when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State."**

- (92) Begrepet "internasjonal fart" omfatter derfor tilfeller hvor skipet anløper havner i forskjellige stater. Forarbeidene presiserer at også transport mellom norske havner faller utenfor. Det stilles med andre ord i utgangspunktet krav om en *grenseoverskridende* aktivitet. De nevnte lovforarbeider nevner videre at "transport av forsyninger eller drift av taubåter eller lignende fartøy" knyttet til virksomhet på norsk eller utenlandsk kontinentalsokkel faller utenfor begrepet. Sett i sammenheng tilsier dette at skipsaktiviteter på samt til og fra én og samme stats kontinentalsokkel, faller utenfor. De lovforarbeider som senere har kommet til ved forskjellige lovendringer, gir etter min mening ikke ytterligere bidrag av betydning for tolkningen.
- (93) Ved fastleggingen av hva som skal til for at en borerigg er i "internasjonal virksomhet", er det nærliggende å se bokstavene a og b i sammenheng. Også for borerigger synes det derfor å være stilt krav om en grenseoverskridende aktivitet. Men til forskjell fra skip er borerigger – når de er i operasjon – stasjonære. Skip og boreriggers ulike funksjoner tilsier at en boreriggs forflytning ikke må være like rask og hyppig som et skips forflytning for at unntaksregelen i § 2-34 skal få anvendelse. Ordlyden – "virksomhet" til forskjell fra "fart" – tilsier det.
- (94) På denne bakgrunn finner jeg det klart at en borerigg som utelukkende har operert på norsk kontinentalsokkel, ikke er i "internasjonal virksomhet". Videre finner jeg at en borerigg som har operert på en utenlandsk kontinentalsokkel, og som deretter flyttes til operasjon på norsk kontinentalsokkel, fortsatt må antas å være i internasjonal virksomhet en viss tid. Jeg finner noe støtte for dette synspunktet i Sanfelt og Andersens artikkel i Tidsskrift for skatt og avgift 1992 på side 215 som skattekontoret viser til – og bygger på – i vedtaket.
- (95) Deep Sea Bergen opererte frem til 2006 på britisk kontinentalsokkel. Senere har den utelukkende vært benyttet til boreoppdrag på norsk kontinentalsokkel, stort sett på lengre kontrakter. Det betyr at riggen hadde vært i virksomhet på norsk sokkel i ca. tre år forut for 2009 som er det første inntektsåret saken gjelder. Jeg mener at et så vidt langt forutgående opphold på norsk sokkel fører til at boreriggen verken i dette eller de påfølgende inntektsårene var i "internasjonal virksomhet". Unntaket i skatteloven § 2-34 første ledd bokstav b kommer derfor ikke til anvendelse.
- (96) Min konklusjon er at Odfjell Rig Ltd. hadde begrenset skatteplikt til Norge i de aktuelle inntektsårene slik skattekontorets vedtak fastsetter. Anken må derfor forkastes.
- (97) Dommer **Bull:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Matheson.
- (98) Dommer **Øie:** Likeså.
- (99) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(100) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen av Odfjell Rig Ltd. for ligningsårene 2009, 2010 og 2011 oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Skatt vest til Odfjell Rig Ltd. 2 161 453  
– tomillionerett hundreogsekstientusenfirehundreogfemtitre – kroner innen  
2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: