



NORGES HØYESTERETT

D O M

avsagt 8. juni 2021 av Høyesterett i avdeling med

dommer Magnus Matningsdal

dommer Wilhelm Matheson

dommer Henrik Bull

dommer Ingvald Falch

dommer Erik Thyness

HR-2021-1243-A, (sak nr. 21-013294SIV-HRET)

Anke over Borgarting lagmannsretts dom 25. november 2020

Moises Corrales Entenza
Jose Ramon Rodriguez Pineiro
Feliciano Fernandez Lago
Juan Manuel Alsina Dominguez
Farid Ati Allah
Francisco Jose Caamaño Leon
Poseidon Personnel Services S.A.
(partshjelper)

(advokat Anette Fjeld)

mot

Staten v/Skatteetaten

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Andreas Hjetland – til prøve)

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

(1) Dommer **Bull:**

Sakens spørsmål og bakgrunn

- (2) Saken gjelder anvendelsen av den såkalte sokkelbestemmelsen – henholdsvis artikkel 21 og 23 i skatteavtalene med Belgia og Spania – på lønnsinntekt for arbeid «offshore». Spørsmålet er for det første om skatteplikt til Norge også omfatter lønn for arbeid utført innenfor grunnlinjen som territorialgrensen til sjøs beregnes ut fra. For det andre reiser saken spørsmål om vilkåret om at arbeidet må overstige 30 dager i en tolv månedersperiode for at lønnen skal være skattepliktig, innebærer at ikke bare aktive arbeidsdager, men også tilhørende betalte avspaseringsdager kan regnes med.
- (3) De seks saksøkerne, Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Moises Corrales Entenza, Francisco Jose Caamaño Leon, Feliciano Fernandez Lago, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah, var ansatt i bemanningsselskapet Poseidon Personnel Services S.A. – heretter PPS – i perioden som saken gjelder. De fem første var skattemessig bosatt i Spania, mens den siste var skattemessig bosatt i Belgia. PPS er hjemmehørende i Sveits.
- (4) I 2016 arbeidet saksøkerne og 190 andre PPS-ansatte som var skattemessig bosatt utenfor Norge, om bord på det utenlandskregistrerte skipet Pioneering Spirit. Skipet ble brukt til å fjerne toppdekket på en oljeplattform og frakte det fra Yme-feltet på den norske kontinentalsokkelen til et verft på øya Lutelandet i Sogn og Fjordane for opphugging.
- (5) Pioneering Spirit ankom den norske kontinentalsokkelen 17. august 2016. Etter at plattformdekket var løftet av plattformbena og over på skipet, krysset skipet grunnlinjen og kom dermed inn i norsk indre farvann 23. august. Dagen etter ankom skipet Lutelandet Offshore AS, der plattformdekket ble løftet over på en lekter før det ble brakt i land. Pioneering Spirit returnerte fra Lutelandet til Rotterdam 2. september.
- (6) De seks saksøkerne har arbeidet litt forskjellige antall dager i Norge, inkludert norsk kontinentalsokkel, utenfor og innenfor grunnlinjen. Fem tilbrakte 7 dager utenfor grunnlinjen, og én tilbrakte 13 dager der. Sistnevnte tilbrakte bare 1 dag innenfor grunnlinjen, mens de øvrige oppholdt seg der mellom 5 og 18 dager. Det meste noen av dem tilbrakte utenfor og innenfor grunnlinjen til sammen under utførelsen av oppdraget, var 25 dager.
- (7) Saksøkerne arbeidet i en turnusordning. De hadde arbeidsperioder om bord på skipet som ble etterfulgt av avspaseringsperioder på land. PPS inngår to typer arbeidskontrakter, kontrakter for fast mannskap og kontrakter for timesbesetning. Det faste mannskapet har en turnus på fem uker om bord og fem uker fri. Timesbesetningen tilkalles ved behov og har en turnus på åtte uker om bord og fire uker fri. Når de er om bord, jobber begge grupper tolv timer om dagen syv dager i uken. Av de seks saksøkerne hadde to kontrakter som fast mannskap, mens fire hadde kontrakter som timesbesetning.
- (8) PPS ansetter på en såkalt nettolønnsordning. Det betyr at selskapet håndterer og bærer skatteforpliktelsene til de ansatte. De privatrettslige avtalene om nettolønn medfører at det er PPS, ikke de ansatte, som har den økonomiske risikoen knyttet til beskatning. De ansatte

er sikret å få utbetalt nettolønnsbeløpene som er avtalt. De står likevel personlig ansvarlig for innsendelse av skattemelding og eventuelle utestående skatteforpliktelser overfor norske skattemyndigheter.

- (9) PPS satte ut håndteringen av skatteforpliktelsene til de 196 ansatte på Pioneering Spirit til Ernst & Young Advokatfirma AS – EY. I skattemeldingene til Norge oppga EY inntektene fra arbeid utenfor grunnlinjen som skattepliktige og inntektene fra arbeid innenfor grunnlinjen som ikke skattepliktige. Etter å ha mottatt varsel om endring fra skattemyndighetene forklarte EY denne oppdelingen ved å vise til sokkelbestemmelsen i skatteavtalene som Norge har inngått med landene som de 196 ansatte var skattemessig bosatt i. Sokkelbestemmelsen gir Norge beskatningsrett bare for inntekt fra arbeid «offshore» – på norsk gjengitt med «utenfor kysten». Slik EY tolket sokkelbestemmelsen, måtte grensen trekkes ved grunnlinjen. Ifølge EY skulle videre avspaseringsdager ikke telle med ved beregningen av om vilkåret om arbeid i 30 dager før skatteplikt inntre, var oppfylt.
- (10) Ved vedtak 27. juni 2018 fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker ble alle de 196 PPS-ansatte ansett som skattepliktige til Norge også for inntektene fra arbeid innenfor grunnlinjen. Vedtaket bygget dessuten på at avspaseringsdager skulle telle med ved anvendelsen av 30-dagersregelen.
- (11) Seks av de PPS-ansatte med PPS som partshjelper gikk deretter til sak mot staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker med påstand om at Sentralskattekontorets vedtak 27. juni 2018 skulle oppheves som ugyldig. De øvrige 190 skatteyterne har klaget vedtaket inn for Skatteklagenemnda, som har stilt sakene i bero i påvente av rettskraftig avgjørelse av saken som Høyesterett nå behandler.
- (12) Oslo tingrett avsa 5. juni 2019 dom med slik domsslutning:
- «1 Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker frifinnes.
 2. Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Moises Corrales Entenza, Francisco Jose Caamaño Leon, Feliciano Fernandez Lago, Juan Manuel Alsina Dominguez, Farid Ati Allah og Poseidon Personell Services S.A. dømmes en for alle, alle for en, til innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse å betale sakskostnader til staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker med 71 050 – syttientusenogfemti – kroner.»
- (13) Saksøkerne anket dommen til Borgarting lagmannsrett, som 25. november 2020 avsa dom med slik domsslutning:
- «1. Anken over tingrettens domsslutning punkt 1 forkastes.
 2. Sakskostnader tilkjennes ikke for noen instans.»
- (14) Saksøkerne har anket over lagmannsrettens dom. Anken gjelder rettsanvendelsen.
- (15) Saken er for Høyesterett behandlet ved fjernmøte, jf. midlertidig lov 26. mai 2020 nr. 47 om tilpasninger i prosessregelverket som følge av utbruddet av covid-19 mv. § 3.

Partenes syn på saken

- (16) De ankende parter – *Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Moises Corrales Entenza, Francisco Jose Caamaño Leon, Feliciano Fernandez Lago, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah* – har i korte trekk anført:
- (17) Hverken det geografiske eller det tidsmessige vilkåret som sokkelbestemmelsen oppstiller for norsk beskatningsrett, er oppfylt for arbeid som saksøkerne utførte innenfor grunnlinjen.
- (18) Sokkelbestemmelsen krever at arbeidet skal være utført «offshore». Ordnes vanlige betydning er utgangspunktet når traktater skal tolkes, og den blir her avgjørende. Den vanlige betydningen av dette ordet er «away from» eller «at a distance from» kysten. I den norske teksten har man tilsvarende brukt uttrykket «utenfor kysten». Man kunne også ha oversatt uttrykket med «til havs» eller «utaskjærs». Dermed må det indre farvann – sjøområdene innenfor den grunnlinjen som Norge har trukket opp med utgangspunkt i ulike punkter ytterst i skjærgården – falle utenfor. Indre farvann er ikke «offshore» eller «utenfor kysten». Dette gir en løsning som er i harmoni med havrettskonvensjonens bestemmelser om hvordan grensene trekkes for indre farvann, territorialfarvann og økonomisk sone. Lønn for arbeid som er utført innenfor grunnlinjen av personer bosatt i Belgia og Spania, kan dermed ikke skattlegges i Norge etter sokkelbestemmelsen.
- (19) Videre krever sokkelbestemmelsen at arbeidet som er utført «offshore», må ha pågått i mer enn 30 dager til sammen i løpet av en tolv månedersperiode. Ordlyden gir ikke holdepunkter for at man skal regne med noe annet enn de dagene da arbeidet faktisk utføres. Avspaseringsdager som disse arbeidsdagene gir rett til, må dermed holdes utenfor, selv om man formelt sett får lønn også for disse dagene. Overfor Nederland har for øvrig Norge godtatt at sokkelbestemmelsen skal forstås på denne måten. En annen forståelse gir en uhensiktsmessig løsning, med behov for å ta i betraktning innholdet i den enkelte arbeidstakers arbeidsavtale. At Spania og Belgia ikke har tatt opp spørsmålet med Norge, betyr ikke at disse landene har godtatt norske skattemyndigheters tolkning av bestemmelsen.
- (20) Partshjelperen – *Poseidon Personnel Services S.A.* – har gjort gjeldende de samme anførsler som de ankende parter.
- (21) Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Moises Corrales Entenza, Francisco Jose Caamaño Leon, Feliciano Fernandez Lago, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah har sammen med Poseidon Personnel Services S.A. lagt ned slik felles påstand:
- «1. Vedtaket fattet av Skattekontoret for utenlandssaker 27. juni 2018 i sak nr. 2017/692357 oppheves så langt det gjelder ankende parter.

Ved skattefastsettelsen for inntektsåret 2016 skal ikke arbeidsdager innenfor grunnlinjen beskattes etter sokkelklausulen. Ved beregningen av dager etter sokkelklausulen skal kun arbeidsdager som fysisk er utført utenfor grunnlinjen til kildestaten medregnes.
 2. De ankende parter/partshjelperen Poseidon Personnel Services S.A. tilkjennes sakens omkostninger for alle rettsinstanser.»

- (22) Ankemotparten – *staten ved Skatteetaten* – har i korte trekk anført:
- (23) Begrepet «offshore» – «utenfor kysten» – er ikke entydig, selv om det i dagligspråket brukes med den nokså ubestemte betydningen «til havs» eller «utaskjærs». Lest i sin sammenheng er det nærliggende å forstå «offshore» som motsetningen til «onshore», altså «på land». Ordlyden gir ikke noe holdepunkt for å forstå begrepet som synonymt med de tekniske reglene i havretten om beregning av territorialgrensen til sjøs og grensen mellom indre farvann og resten av territorialfarvannet. Norskekystens skjærgård er spesiell. I mange land faller grunnlinjen sammen med selve fastlandskysten. Omvendt ville anvendelsen av den norske grunnlinjen føre til at områder som klart er «offshore» i ordets vanlige betydning, f.eks. i Vestfjorden sør for Lofoten, ikke ville være det i sokkelbestemmelsens forstand.
- (24) Ved beregningen av 30-dagersfristen må betalte avspaseringsdager som utløses av faktiske arbeidsdager «offshore», regnes med. Lønnen dekker også avspaseringsdagene. Ordlyden – «the employment is ... carried on» – taler for en slik forståelse, nemlig at det er arbeidsforholdets lengde som er avgjørende. Også formålet med 30-dagersregelen, å avgrense mot lønnsinntekter «offshore» som er så lave at administrasjonskostnadene ikke står i forhold til skatteinntektene som kan oppnås, tilsier en slik løsning.
- (25) Norsk ligningspraksis har konsekvent forstått regelen slik at tilknyttede avspaseringsdager teller med. At Norge har godtatt en annen forståelse av skatteavtalen med Nederland, skyldes en noe annen ordlyd enn i avtalene med Belgia og Spania.
- (26) Staten ved Skatteetaten har lagt ned slik påstand:
- «1. Anken forkastes.
 2. Staten ved Skatteetaten tilkjennes sakskostnader ved tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.»

Mitt syn på saken

Generelt om skatteplikt til Norge for utlendingers lønnsinntekt fra virksomhet på norsk kontinentalsokkel: sokkelbestemmelsen i Norges skatteavtaler

- (27) Skatteplikt til Norge for personer forutsetter som hovedregel at man er bosatt i Norge. Det følger av skatteloven § 2-1. Er man ikke bosatt i Norge, følger det av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d at man likevel er skattepliktig for vederlag «som skriver seg fra herværende kilder for personlig arbeid i tjeneste utført i riket under midlertidig opphold her». Ifølge skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav e betyr «i riket» i denne sammenheng «norsk territorium» og virkeområdet for petroleumsskatteloven § 1 første ledd bokstav a. Den siste bestemmelsen viser til indre norsk farvann, norsk sjøterritorium og kontinentalsokkelen. Den internrettslige hjemmelen for å beskatte slik inntekt som det er tale om i saken her, er altså klar.
- (28) Gjennom skatteavtaler med andre land kan imidlertid den beskatningsretten som ellers følger av norske interne skatteregler, begrenses, jf. skatteloven § 2-37 og lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til

forebyggelse av dobbeltbeskatning mv. (dobbeltbeskatningsavtaleloven). Norge har inngått en rekke slike avtaler, blant annet med Belgia og Spania, der saksøkerne i denne saken er bosatt. For inntektsåret 2016 er det avtalene av 14. april 1988 med Belgia og 6. oktober 1999 med Spania som kommer til anvendelse.

(29) Det følger av artikkel 3 nr. 1 bokstav a i begge avtaler at «Norway»/«Norge» omfatter den norske kontinentalsokkelen. Videre bestemmer sokkelbestemmelsen i begge avtaler – artikkel 21 i avtalen med Belgia og artikkel 23 i avtalen med Spania – at den går foran andre bestemmelser i avtalen – den gjelder «notwithstanding any other provision of this Convention» / «uansett enhver annen bestemmelse i denne overenskomst».

(30) Avtalen med Belgia er bare inngått på engelsk, og den aktuelle delen av sokkelbestemmelsen, artikkel 21 nr. 5 bokstav a, lyder slik:

«Subject to subparagraphs b) and c), salaries, wages and similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment connected with offshore activities in the other Contracting State may, to the extent that the duties are performed offshore in that other State, be taxed in that other State provided that the employment offshore is carried on for a period exceeding 30 days in the aggregate in any period of twelve months.»

(31) Avtalen med Spania er inngått på norsk, spansk og engelsk, og den aktuelle delen av sokkelbestemmelsen her, artikkel 23 nr. 4 bokstav a lyder slik på norsk:

«Med forbehold av underpunkt b) i dette punkt, kan lønn og annen liknende godtgjørelse som en person bosatt i en kontraherende stat mottar i anledning av lønnsarbeid knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av havbunnen og undergrunnen og deres naturforekomster i den annen kontraherende stat, skattlegges i denne annen stat i den utstrekning arbeidet er utført utenfor kysten av denne annen stat og forutsatt at arbeidet utenfor kysten er utøvet i ett eller flere tidsrom som til sammen overstiger 30 dager i løpet av en tolv månedersperiode som begynner eller slutter i det aktuelle inntektsåret.»

(32) Det følger av de avsluttende formuleringene i avtalen med Spania at ved uoverensstemmelse mellom den norske og spanske teksten skal den engelske teksten være avgjørende.

(33) Det finnes en norsk oversettelse av avtalen med Belgia, inntatt i St.prp. nr. 18 (1988–1989) om samtykke til ratifikasjon. På de punktene som er omstridt i saken, er denne oversettelsen for alle praktiske formål identisk med den norske teksten i avtalen med Spania.

(34) Selv om det også ellers er visse forskjeller i bestemmelsenes ordlyd, må de forstås på samme måte med hensyn til de spørsmålene som saken reiser. Dette er for øvrig partene enige om. Jeg nevner for ordens skyld at de forbehold som begge bestemmelser innledningsvis tar om videre «subparagraphs» eller «underpunkt» i bestemmelsen, er uten betydning for saken.

(35) Det er på det rene, og ikke bestridt, at det første vilkåret i bestemmelsen er oppfylt, nemlig at det må dreie seg om godtgjørelse for – som det heter i avtalen med Spania – «lønnsarbeid knyttet til undersøkelse eller utnyttelse av havbunnen og undergrunnen og

deres naturforekomster i den annen kontraherende stat». Derimot er partene uenige om de to neste vilkårene er oppfylt. Det er for det første *stedsvilkåret*, nemlig at arbeidet må være utført «offshore» eller «utenfor kysten». For det andre gjelder uenigheten *tidsvilkåret*, som går ut på at arbeidet må være utøvet i mer enn 30 dager i løpet av en tolv månedersperiode. Partene er uenige om hvordan de 30 dagene skal beregnes.

- (36) Ettersom skatteavtalene er internasjonale traktater, må de tolkes i overensstemmelse med folkerettens regler om traktatolkning. Wienkonvensjonen om traktatretten artikkel 31 nedfeller regler om dette. Norge er ikke tilsluttet Wienkonvensjonen, men artikkel 31 er alminnelig ansett å gi uttrykk for folkerettslig sedvanerett, jf. Rt-2011-1581 avsnitt 41 med henvisning til tidligere praksis. Utgangspunktet for traktatolkning er angitt slik i Wienkonvensjonen artikkel 31 nr. 1.

«A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.»

- (37) Den sentrale tolkningsfaktoren er altså traktatteksten tolket i overensstemmelse med ordenes vanlige betydning i den sammenheng de inngår i, og i lys av hva traktaten gjelder og dens formål.
- (38) Av artikkel 31 nr. 3 bokstav c fremgår det videre at man også skal ta hensyn til enhver relevant folkerettslig regel som gjelder mellom traktatpartene. I denne saken er det særlig havrettskonvensjonen 10. desember 1982 som har vært trukket frem.
- (39) For ordens skyld nevnes at den spesielle tolkningsregelen i artikkel 3 nr. 2 i begge avtalene, som viser til uttrykkets betydning i nasjonal skatterett, ikke kommer til anvendelse i saken, noe begge parter også er enige i.

Stedsvilkåret: betydningen av «offshore» – «utenfor kysten»

- (40) Partene er altså for det første uenige om arbeid som er utført innenfor den norske grunnlinjen, er utført «offshore» eller «utenfor kysten», slik sokkelbestemmelsen krever.
- (41) Partene har ikke vist til den spanske teksten i avtalen med Spania, men jeg nevner likevel at det uttrykket som er brukt der, er «en alta mar». Det tilsvarer vel omtrent det norske uttrykket «til havs».
- (42) Som nevnt er utgangspunktet i Wienkonvensjonen artikkel 31 ordenes alminnelige betydning – «ordinary meaning». De ankende parter har sterkt fremhevet at den alminnelige betydning av «offshore» er «away from or at a distance from the coast», for å bruke forklaringen i den nettbaserte Cambridge English Dictionary, eller «situated at sea some distance from the shore», som det heter i den nettbaserte Lexico UK Dictionary. At sjøområdet helt inntil land ikke er omfattet, følger også av uttrykket i den norske teksten av bestemmelsen, nemlig «utenfor kysten», anføres det. Det samme gjelder vel for øvrig det spanske uttrykket «en alta mar», vil jeg anta.
- (43) Jeg er enig i at dette nok er den vanlige betydning om uttrykket ses isolert. Slik jeg forstår det, er imidlertid ikke denne betydningen av «offshore» den eneste mulige. Fra et språklig

synspunkt er det også mulig å forstå «offshore» som motsetningen til «onshore», som i en slik sammenheng må bety «på land» i motsetning til «på sjøen». Jeg viser igjen til Cambridge English Dictionary: «on land rather than at sea». Ordet «shore» peker i seg selv på grensen mellom land og vann. Det norske ordet «kyst» har heller ikke noe helt bestemt meningsinnhold i så måte som innebærer at «utenfor kysten» nødvendigvis må være et sted lenger ut enn grensen mellom land og vann.

- (44) Som det også følger av Wienkonvensjonen artikkel 31, må ordlyden alltid tolkes i den sammenhengen den inngår i, samt i lys av gjenstand og formål. Norges skatteavtaler bygger på OECDs mønsterskatteavtale. Det fremgår av den reservasjonen som Norge, Danmark, Storbritannia, Canada og Irland har tatt til artikkel 5 i mønsteravtalen med hensyn til inntekter fra virksomheter med fast driftssted i kildestaten, at disse landene mente bestemmelsen skapte særlige problemer ved skattlegging av virksomhet knyttet til undersøkelse og utvinning av hydrokarboner «offshore». Jeg viser til OECDs kommentarer til mønsteravtalen, 2010-utgaven, side 125. Disse landene forbeholdt seg retten til å ta med en spesiell bestemmelse om slik aktivitet i sine skatteavtaler. Dette har gitt seg utslag nettopp i sokkelbestemmelsen.
- (45) Det står ikke noe nærmere i OECD-kommentarene om hvilke problemer man har hatt i tankene, men av St.prp. nr. 120 (1977–1978) side 1 fremgår det at det er «bruken av skip og flytende installasjoner i offshore virksomhet [som] reiser særlige spørsmål om allokeringen av beskatningsrettighetene og problemer med skatteinnfordringen». Det er ikke grunn til å tro annet enn at det samme gjelder for de øvrige statene som har tatt opp denne problemstillingen i OECD-sammenheng. Ut fra sammenhengen med bestemmelsen i artikkel 5 om fast driftssted må det nettopp være aktivitetens mobile karakter man har hatt i tankene. Det tilsier at skillet går mellom land og vann. Til sjøs er mobiliteten den samme innenfor og utenfor grunnlinjen. Jeg nevner her at sokkelbestemmelsen ikke bare gjelder lønnsinntekt, men også virksomhetsinntekt på sokkelen, uten at jeg har sitert den delen av bestemmelsen.
- (46) Et helt sentralt hensyn ved tolkning av stedsvilkåret, ikke minst i lys av 30-dagersregelen, må videre være behovet for en regel som ikke gir opphav til tvil om arbeidet er utført «offshore» eller ikke. Den vanlige forståelsen av uttrykket som de ankende parter har pekt på, fører nettopp til slik uklarhet: Nøyaktig hvor går grensen for når man er «utenfor» eller «at some distance from» eller «away from» kysten? Uten en nærmere presisering av hva som menes, en presisering som i så fall må bygge på kilder utenfor bestemmelsen selv, ville en slik forståelse skape store problemer både for skattytere og skattemyndigheter.
- (47) En klar regel vil man for så vidt få om «offshore» og «utenfor kysten» forstås som sjøen utenfor grunnlinjen. Grunnlinjen er ifølge havrettskonvensjonen artikkel 3 utgangspunktet for å måle territorialgrensen på inntil 12 sjømil ut til sjøs. Hovedregelen for hvordan grunnlinjen skal trekkes, er imidlertid etter artikkel 5 at den følger lavvannslinjen langs kysten. I disse tilfellene vil «offshore» uansett falle sammen med grensen mellom land og vann. Det er bare i områder med en svært ujevn kyst eller med mange øyer at havrettskonvensjonen artikkel 7 gir anledning til å trekke rette grunnlinjer fra ulike ytterpunkter langs kysten, inkludert fra øyer. Ved å forstå «offshore» som havområdene utenfor disse grunnlinjene oppnår man i praksis at «offshore» for disse områdenes vedkommende stort sett vil starte et lite stykke ut fra kysten, og dermed en rettstilstand i overensstemmelse med den vanlige betydningen som ordbøkene angir for «offshore» som «away from» eller «at a distance from» kysten.

- (48) Om avtalepartene hadde ment at «offshore» skulle forstås på denne måten, basert på flere nokså tekniske bestemmelser i havrettskonvensjonen, hadde det imidlertid vært nærliggende å tenke seg at det ville ha vært skrevet inn i sokkelbestemmelsen. En slik forståelse følger ikke med nødvendighet av Wienkonvensjonens generelle regel om at man kan trekke inn annen relevant folkerett ved tolkningen av traktater.
- (49) Dette blir særlig klart når man tar i betraktning at en slik regel ikke vil gi en rettstilstand som konsekvent vil stemme med den nevnte ordboksbetydningen. Jeg har allerede nevnt stater med en kyst som innebærer at grunnlinje og grensen mellom land og vann i praksis faller sammen. Videre vil grunnlinjealternativet, avhengig av hvordan grunnlinjen trekkes, kunne føre til at havområder som uten tvil er «away from» eller «at a distance from» kysten, likevel ikke vil kunne regnes som «offshore». Jeg nevner i denne sammenheng store deler av Vestfjorden sør for Lofoten og Lopphavet utenfor Troms og Finnmark. En tilsvarende effekt ville man også få for arkipelstater, der havområdene mellom øyene i stor grad vil ligge innenfor grunnlinjene rundt arkipellet, jf. havrettskonvensjonen artikkel 47. En sokkelbestemmelse lik dem som denne saken dreier seg om, er inntatt i skatteavtalen mellom Norge og Filippinene artikkel 22.
- (50) Havrettskonvensjonen artikkel 7 skiller for øvrig begrepsmessig mellom «coastline» – kystlinje – og «baselines» – grunnlinjer. Bestemmelsen gjelder for «localities where the coastline is deeply indented and cut into». Kystlinjen i havrettskonvensjonens forstand ligger altså innenfor de rette grunnlinjene trukket med utgangspunkt i ytterpunkter langs kysten.
- (51) En forståelse av «offshore» som sjøen utenfor de grunnlinjene som den aktuelle staten har trukket, må dermed etter mitt syn forkastes. Da står man i praksis igjen med grensen mellom land og vann som grensen for hva som er «offshore» i sokkelbestemmelsens forstand. Som jeg allerede har nevnt, mener jeg dette lar seg forene med ordlyden, og det gir den klare regelen for grensedragningen som praktiske hensyn krever. Det er videre en regel som ivaretar de hensyn som ligger bak den adgangen til å fravike OECDs mønsteravtale som Norge og andre stater har betinget seg med hensyn til virksomhet «offshore».
- (52) Partene har i tillegg vist til norsk forvaltningspraksis, uttalelser fra utenlandske ligningsmyndigheter og i juridisk litteratur for å underbygge sitt syn. Jeg kan imidlertid ikke se at disse rettskildene entydig peker på en annen konklusjon, og jeg går derfor ikke inn på hvilken relevans de eventuelt skulle ha ved tolkningen av skatteavtalene i lys av den folkerettslige tolkningsmetode som må anvendes.
- (53) Min konklusjon er altså at også arbeid som ble utført til sjøs innenfor grunnlinjen, må anses å ha vært utført «offshore» i sokkelbestemmelsens forstand. På dette punkt fører anken altså ikke frem.

Tidsvilkåret: 30-dagersregelen

- (54) Det neste spørsmålet partene er uenige om, er forståelsen av vilkåret om at arbeidet «offshore» må være utøvd i et tidsrom som til sammen overstiger 30 dager. Uenigheten dreier seg om lønnede avspaseringsdager knyttet til de dagene da arbeidstakeren faktisk var

i arbeid, skal regnes med, slik skattevedtakene i saken bygger på, eller om det bare er dagene med faktisk arbeid som teller. Statens syn innebærer at når turnusordningen er fem uker på og fem uker av, skal man legge til én avspaseringsdag for hver arbeidsdag, mens en turnusordning på åtte uker på og fire uker av, gir et tillegg på én avspaseringsdag for hver annen arbeidsdag.

(55) Denne tolkningen synes å ha vært lagt til grunn nokså konsekvent i norsk ligningspraksis. Jeg viser til en artikkel av Rørøsgaard i Bjørgen (red.) Sentralskattekontoret for utenlandssaker 1978–1998. Internasjonal beskatning – utvalgte emner, side 93, som jeg forstår slik at Sentralskattekontoret har anvendt denne forståelsen på alle skatteavtaler med unntak av avtalen med Nederland. Den avtalen kommer jeg tilbake til.

(56) Staten mener denne forståelsen følger av ordlyden når det i den engelskspråklige versjonen av avtalene med Belgia og Spania står følgende:

«... provided that the employment offshore is carried on for a period [i avtalen med Spania: «for a period or periods»] exceeding 30 days ...»

(57) Det er pekt på at arbeidstakeren lønnes for avspaseringsdagene på samme måte som for aktive arbeidsdager, og at «employment» kan bety arbeidsforhold snarere enn utført arbeid. Dermed er det naturlig å forstå det slik at «the employment offshore» blir «carried on» også under de tilhørende avspaseringsdagene, hevdes det. Når staten i en gjensidig overenskomst med Nederland i 1996 endret syn på tolkningen av den avtalen og godtok at tilhørende avspaseringsdager ikke skulle regnes med, skyldes det at ordlyden i avtalen med Nederland er noe annerledes, anfører staten. Der heter det «the employment is exercised offshore». Så vidt jeg forstår, mener staten at ordet «exercised» gir formuleringen en annen betydning enn ordene «carried on», ved at «exercised» i sterkere grad peker på selve utførelsen av arbeidet.

(58) Her har jeg et annet syn på hva det er naturlig å utlede av ordlyden. Jeg kan være enig i at ordet «employment» nok kan ha en videre betydning enn bare selve den fysiske arbeidsutførelsen, men som avtalen med Nederland viser, er ikke dette den eneste forståelsen. Videre kan «exercised» peke tydeligere på selve arbeidsutførelsen enn «carried on», men det siste utelukker heller ikke at det bare er selve arbeidsutførelsen som er relevant.

(59) Etter mitt syn må skatteavtalene med Belgia og Spania på dette punkt tolkes med utgangspunkt i en noe større del av ordlyden. På engelsk heter det i begge avtalene:

«... to the extent that the duties are performed offshore in that other State, be taxed in that other State provided that the employment offshore is carried on for a period [i avtalen med Spania: «for a period or periods»] exceeding 30 days ...»

(60) Tidsvilkåret er her formulert som et innskrenkende tilleggsvilkår til stedsvilkåret. Stedsvilkåret peker klart nok bare på faktisk utført arbeid: «the duties are performed offshore». Det følger ikke med logisk nødvendighet av dette at det innskrenkende tilleggsvilkåret ikke kan bygge på et videre arbeidsbegrep enn stedsvilkåret, men slik setningen er bygget opp, mener jeg likevel at det språklig sett er mer nærliggende å forstå tidsvilkåret slik at det bygger på stedsvilkåret i så måte. Til dette kan man innvende at det jo nettopp er brukt to ulike uttrykk, men det kan like gjerne forklares med et ønske om å variere språkbruken noe.

- (61) Jeg kan ikke se at ordet «employment» anvendt på turnusordninger mest naturlig må forstås som en anvisning på et regnestykke der antall faktiske arbeidsdager skal multipliseres med en faktor som vil måtte bygge på en tolkning av den enkelte arbeidsavtale. En så teknisk regel måtte ha kommet klart til uttrykk, om det var den man hadde ment å etablere. En tolkning som går ut på at man her har ment antall dager aktivt arbeid, er da adskillig mer nærliggende.
- (62) Det er i denne sammenheng ikke uten interesse å se på hvordan den samme bestemmelsen lyder på norsk i begge avtaler – i avtalen med Spania er, som nevnt, den norske teksten dessuten en av de autentiske språkversjonene. I begge avtaler heter det som følger:
- «... i den utstrekning arbeidet er utført utenfor kysten av denne annen stat og forutsatt at arbeidet utenfor kysten er utøvet i ett eller flere tidsrom [i den norske oversettelsen av avtalen med Belgia: «i et tidsrom»] som til sammen overstiger 30 dager ...»
- (63) Her er altså så vel «the duties» i stedsvilkåret som «the employment» i tidsvilkåret gjengitt med «arbeidet». Den norske teksten gir dermed ikke noe grunnlag for å skille mellom «the duties» og «the employment». Rett nok heter det at «arbeidet» i betydningen «the duties» er «utført», mens «arbeidet» i betydningen «the employment» skal være «utøvet», men den potensielle betydningsforskjellen mellom de to verbene er etter mitt syn for subtil til å kunne tillegges noen vekt i denne sammenheng. Det er ikke åpenbart at man «utøver» arbeid under en avspaseringsperiode.
- (64) I den spanskspråklige versjonen av avtalen med Spania er for øvrig «the employment ... is carried on» blitt til «el empleo ... se ejerza». Det spanske verbet bringer vel tankene snarere hen på det engelske «exercise», altså det ordet som er brukt i avtalen med Nederland, enn på «carry on» – uten at det er avgjørende for mitt syn.
- (65) Ordlyden lest i sin sammenheng taler altså etter mitt syn for at avspaseringsdagene ikke teller med når man skal ta stilling til om tidsvilkåret er oppfylt.
- (66) Et vesentlig argument mot å ta hensyn til avspaseringsdager er etter mitt syn videre de komplikasjonene dette kan gi opphav til. Skattemyndighetene må da kreve fremlagt og tolke de enkelte arbeidsavtalene, samt eventuelle tilhørende tariffavtaler, for å avgjøre hva som egentlig er avtalt med hensyn til sammenhengen mellom perioder på og av. Avtalene vil være på fremmede språk og undergitt andre lands rett, og riktig tolkning vil dessuten i ikke liten grad bero på avtalepartenes egen forståelse av dem, med de muligheter det innebærer for feiltolkning fra skattemyndighetenes side. I den grad formålet med tidsvilkåret er å spare kildestaten for administrasjon knyttet til beskatning av mindre lønnsinntekter, oppfylles dette formålet best ved bare å ta hensyn til aktive arbeidsdager.
- (67) Staten har fremhevet at formålet med sokkelbestemmelsen er å utvide sokkelstatens beskatningsrett sammenlignet med det som ellers ville følge av avtalen, og at det taler for å anse avspaseringsdager som inkludert – det gir størst utvidelse av sokkelstatens beskatningsrett. Dette er det etter mitt syn vanskelig å legge vekt på i denne sammenheng. Det kan ikke utelukkes at den andre staten i avtaleforholdet har funnet regelen akseptabel nettopp fordi den er avgrenset til å gjelde inntekter fra aktivt arbeid i mer enn 30 dager innenfor en tolv månedersperiode, med den følge at det er denne andre staten som beholder beskatningsretten for øvrige lønnsinntekter fra sokkelarbeid.

- (68) Tilsvarende gjelder statens argument om at hverken Spania eller Belgia, i motsetning til Nederland, har protestert mot den norske forståelsen av tidsvilkåret. Etter mitt syn kan man ikke slutte fra dette til at de har godtatt det norske synet. Det kan være mange andre grunner til at spanske eller belgiske skattemyndigheter ikke har tatt opp spørsmålet med norske skattemyndigheter.
- (69) Også for dette spørsmålet har partene fremlagt norsk ligningspraksis og ulike uttalelser fra utenlandske skattemyndigheter. Som nevnt er norsk ligningspraksis i overensstemmelse med statens syn, bortsett fra avtalen med Nederland. Slik det har fremgått, har jeg imidlertid et annet syn på forståelsen av bestemmelsen tolket i lys av ordlyd og kontekst slik Wienkonvensjonen artikkel 31 krever. Uttalelsene fra utenlandske skattemyndigheter er til dels knyttet til andre avtaler med en litt annen ordlyd enn avtalene med Belgia og Spania, og går i begge retninger. Jeg legger ikke vekt på dem heller.
- (70) Norsk juridisk teori om spørsmålet trekker nok i retning av statens syn, men er nokså forsiktig formulert og drøfter ikke spørsmålet i noen større bredde. I lys av Wienkonvensjonen går jeg ikke nærmere inn på den.
- (71) Jeg er etter dette kommet til at tidsvilkåret i sokkelbestemmelsen i avtalene med Belgia og Spania må forstås slik at bare aktive arbeidsdager teller med, ikke de tilhørende avspaseringsdagene. På dette punkt fører altså anken frem.

Konsekvensene av mitt syn for saksøkeres skatteplikt til Norge for inntektsåret 2016

- (72) Partene er enige om at tre av saksøkerne – Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Feliciano Fernandez Lago og Francisco Jose Caamaño Leon – hadde mer enn 30 aktive arbeidsdager på området for norsk beskatningsrett etter sokkelbestemmelsen innenfor den aktuelle tolv månedersperioden, slik at saken for deres del er tapt når saksøkerne ikke får medhold i at «offshore» også omfatter det indre farvann.
- (73) De tre øvrige saksøkerne – Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah – har derimot vunnet sin sak. De hadde færre enn 30 aktive arbeidsdager på området for norsk beskatningsrett innenfor den aktuelle tolv månedersperioden og skal derfor ikke beskattes for sine lønnsinntekter her. For deres del må derfor Sentralskattekontoret for utenlandssakers vedtak oppheves. Skatteforvaltningsloven § 15-6 bestemmer at det skal fastsettes i domsslutningen hvordan ny fastsetting skal utføres dersom retten kommer til at den skattepliktige bare skal betale en del av den fastsatte skatten, eller bare skal ha tilbake en del av et tilbakebetalingskrav. Konsekvensen av mitt syn er imidlertid at de ikke skal betale skatt til Norge for 2016, og det skal da ikke tas med noe om tolkningen i domsslutningen.

Sakskostnader

- (74) De tre som har vunnet frem – Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah – må etter mitt syn tilkjennes sakskostnader for alle tre instanser i tråd med tvistelovens hovedregel i § 20-2 første ledd jf. § 20-9 annet ledd.

- (75) Slik jeg ser det, er det tungtveiende grunner for å unnta de tre som har tapt sin sak – Jose Ramon Rodriguez Pineiro, Feliciano Fernandez Lago og Francisco Jose Caamaño Leon – fra sakskostnadsansvaret overfor staten i medhold av tvisteloven § 20-2 tredje ledd. Det dreier seg om tre alminnelige arbeidstakere som har stått som saksøkere i det som både fra deres arbeidsgivers side og statens side har vært en pilotsak i en skattesak som dreier seg om adskillig flere arbeidstakere, og som har reist et prinsippsspørsmål også på det punkt der saken er tapt.
- (76) For partshjelperen må saken regnes som dels tapt og dels vunnet. Det er da ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader, hverken til staten eller til partshjelperen.
- (77) For tingretten krevde saksøkerne 477 999 kroner inkludert merverdiavgift.
- (78) For lagmannsrettens var kravet 545 631 kroner inkludert merverdiavgift.
- (79) For Høyesterett er det krevd 652 362 kroner inkludert merverdiavgift. Staten har anført at omkostningskravet for Høyesterett er for høyt, tatt i betraktning av at spørsmålene har vært de samme for alle tre instanser. Jeg finner ikke grunn til å nedsette kravet.
- (80) De ankende parter og partshjelperen har fremlagt felles omkostningsoppgaver både for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett. Partshjelperen har ikke hatt egne anførsler, og jeg ser det da slik at partshjelperen heller ikke har hatt egne utgifter til saken. Ettersom saken er tapt av tre av de ankende parter og vunnet av de tre øvrige, må det tas stilling til hvordan omkostningene skal fordeles dem imellom. På spørsmål svarte advokat Fjeld i skranken at hun hadde ansett stedsvilkåret, ikke tidsvilkåret, som sakens hovedspørsmål, men at hun ikke kunne anslå nærmere hvordan tidsforbruket fordelte seg på de to spørsmålene. I mangel av andre holdepunkter legger jeg til grunn at de ankende parter er ansvarlige for en sjettedel hver overfor prosessfullmektigen. Det innebærer at de tre saksøkerne som har vunnet frem, i fellesskap har krav på å få erstattet halvparten av ankemotparten. Til sammen blir dette halvparten av 1 675 992 kroner, det vil si 837 996 kroner.
- (81) For alle tre instanser kommer i tillegg rettsgebyrer, til sammen 68 344 kroner, som det også er naturlig å legge til grunn at partene deler ansvaret for seg imellom etter samme nøkkel som omkostningene for øvrig. En halvpart utgjør 34 172 kroner.

Konklusjon

- (82) Jeg stemmer etter dette for denne

D O M :

1. Vedtaket truffet av Sentralskattekontoret for utenlandssaker 27. juni 2018 oppheves så langt det gjelder Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah. For øvrig forkastes anken.
2. Staten ved Skatteetaten betaler til Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah i fellesskap 872 168 – åttehundreogsyttitotusenettihundreogsekstiåtte – kroner innen 14 – fjorten – dager. For øvrig tilkjennes ikke sakskostnader for noen instans.

- (83) Dommer **Thyness:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (84) Dommer **Falch:** Likeså.
- (85) Dommer **Matheson:** Likeså.
- (86) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (87) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Vedtaket truffet av Sentralskattekontoret for utenlandssaker 27. juni 2018 oppheves så langt det gjelder Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah. For øvrig forkastes anken.
2. Staten ved Skatteetaten betaler til Moises Corrales Entenza, Juan Manuel Alsina Dominguez og Farid Ati Allah i fellesskap 872 168 – åttehundreogsyttitotusenetthundreogsekstiåtte – kroner innen 14 – fjorten – dager. For øvrig tilkjennes ikke sakskostnader for noen instans.