



NOREGS HØGSTERETT

Den 27. februar 2007 sa Høgsterett dom i

HR-2007-00397-A, (sak nr. 2006/1032), sivil sak, anke,

Kværner Oil & Gas AS

(advokat Magnus Hellesylt)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regeringsadvokaten
v/advokat Christian Lund – til prøve)

R Ø Y S T I N G :

- (1) Dommar **Utgård**: Saka gjeld spørsmål om det skal svarast arbeidsgivaravgift av visse naturalytingar og utgiftsgodtgjersler utbetalte frå eit norsk selskap til tilsette med tenestestad i utlandet.
- (2) Rettsleg sett gjeld saka to typar av ytingar frå arbeidsgivar til tilsett. Den eine er naturalytingar, der plikta til å svare arbeidsgivaravgift korresponderer med skatteplikta for den tilsette. Den andre typen ytingar er utgiftsgodtgjersle frå arbeidsgivar til den tilsette. For slik godtgjersle er det alltid plikt for arbeidsgivar til å svare arbeidsgivaravgift, med mindre det ligg føre unnatak heimla i forskrift nr. 9830 av 14. oktober 1976 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser.
- (3) Tvisten gjeld etterfastsetjing av arbeidsgivaravgift for år 2000. Kværner Oil & Gas AS – i saka omtala som KOGAS eller som selskapet – dreiv då omfattande verksemd i utlandet. Selskapet hadde mange utestasjonerte i ei rekke forskjellige land. Dei tilsette fekk dekt meirutgifter i samband med utestasjoneringa. Det gjaldt fri bustad, fri bil, diett, besøksreiser og utetillegg. Dessutan fekk dei eit såkalla hardshipstillegg, som skal dekkje ekstra kostnader som følgje av særleg tyngjande utestasjonering.
- (4) Bærum likningskontor heldt bokettersyn hos KOGAS og gjekk då gjennom grunnlagsmaterialet for innmelde opplysningar som gjaldt tilsette som hadde vore utestasjonerte mellom anna i 2000. Bokettersynsrapporten var ferdig 18. juli 2001. I eit tilsvar gjorde KOGAS gjeldande at det ikkje kunne vere andre dokumentasjonskrav for

meirutgifter for dei tilsette i selskapet enn det var for tilsette i det offentlege som er utestasjonerte.

- (5) Bærum likningsnemnd gjorde 13. desember 2001 vedtak om endring av likninga ved auking av grunnlaget for arbeidsgivaravgift. KOGAS klaga til overlikningsnemnda, som i vedtak 19. desember 2002 gav selskapet medhald. Fylkesskattekontoret førte saka inn for Akershus fylkesskattenemnd, som kom til at det var grunnlag for auking av arbeidsgivaravgifta. Ved det endelege vedtaket 24. september 2003 vart grunnlaget for arbeidsgivaravgift heva med 2 731 701 kroner.
- (6) Likningsstyresmaktene har ikkje teke opp spørsmålet om skatteplikt for dei tilsette som følgje av utbetalingane.
- (7) KOGAS reiste sak ved Asker og Bærum tingrett med krav om at likninga av selskapet for inntektsåret 2000 vart oppheva og med påstand om kva prinsipp som skulle leggjast til grunn ved den nye likninga. Staten tok til motmæle og påsto seg frifunnen. Tingretten sa dom 17. desember 2004 med slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/Akershus fylkesskattekontor frifinnes.**
2. **Partene dekker egne saksomkostninger.”**
- (8) Selskapet anka dommen til Borgarting lagmannsrett, som 29. mars 2006 sa dom med slik domsslutning:
- ”1. **Ligningen for inntektsåret 2000 for Kværner Oil & Gas AS oppheves. Ved den nye ligningen skal legges til grunn at fordelene ved fri bolig ikke skal inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. For øvrig frifinnes staten v/Akershus fylkesskattekontor.**
2. **Tingrettens dom, domsslutningens punkt 2 stadfestes.**
3. **Hver av partene dekker egne omkostninger for lagmannsretten.”**
- (9) For det eine punktet der KOGAS fekk medhald – fri bustad – tok lagmannsretten utgangspunkt i at det er etablert ein særleg praksis som inneber at offentlege tilsette med tenestestad i utlandet ikkje blir skattlagde for dette. Det gjeld tilfelle der arbeidstakaren ikkje har kostnad til eigen bustad i Noreg, anten fordi vedkomande ikkje har bustad eller fordi denne er leigd ut. Praksisen er i strid med lovverket. Ut frå likskapsprinsippet kom lagmannsretten til at avgiftsgrunnlaget for private arbeidsgivarar her må fastsetjast på same vis som for offentlege, slik at det ikkje var grunnlag for etterfastsetjinga.
- (10) KOGAS har anka til Høgsterett så langt selskapet ikkje fekk medhald av lagmannsretten. Staten har gitt inn aksessorisk motanke for den delen av lagmannsrettens dom der likninga vart oppheva. Saka står i hovudsak i same stilling for Høgsterett som for lagmannsretten. For Høgsterett har Skattedirektoratet teke over statens partsstilling.
- (11) Ankeparten, *Kværner Oil & Gas AS*, har i hovudsak halde fram:
- (12) Ved vurderinga av frådragsretten må det leggjast til grunn eit likskapsprinsipp. Sjølv om det i skatteretten stort sett er tale om rettsbruksskjønn, kan det ikkje vere større rom for systematisk forskjellsbehandling ved slikt skjønn enn ved fritt skjønn. Tvert om synest

likkskapsprinsippet ved rettsbruksskjønn å stå sterkt innanfor skatteretten. Spesielt må det vere slik at forvaltninga ikkje kan ha ein liberal praksis overfor éi gruppe skattytarar og ein streng praksis overfor ei anna, dersom desse gruppene står i same faktiske situasjon.

- (13) Staten har motanka for naturalytingane når det gjeld plikt til å svare arbeidsgivaravgift for fri bustad. På dette punktet står synsmåtane om likkskapsprinsippet særleg sterkt. Sjølv om skattereglane tilseier skatteplikt for naturalytingar av dette slaget, er praksis for offentleg tilsette at desse ytingane er skattefrie. Praksisen er langvarig og fast for offentleg tilsette som er utestasjonerte. Likkskapsprinsippet tilseier at også privat tilsette må behandlast på same måten.
- (14) Fri bil og besøksreiser er naturalytingar for KOGAS, medan det for slike ytingar blir gitt utgiftsgodtgjersler i statleg sektor. Det kan ikkje vere rett med ulik avgiftsbehandling bygd på at ytingane følgjer ulike regelsett. I realiteten er det same synspunktet som ligg til grunn etter begge regelsetta, nemleg at det berre er meirutgiftene som skal dekkjast. Dei statlege ordningane dekkjer dei same kostnadene som KOGAS sine ordningar når det gjeld fri bil og besøk, sjølv om det er nytta ulike nemningar.
- (15) Det statlege åtskiljingstillegget stiller såleis ikkje krav om at den tilsette skal besøke familien i Noreg, men kan like gjerne nyttast til at familien besøker den tilsette på arbeidsstaden i utlandet. Når tilskotet er gitt med så vide rammer, kan det ikkje vere grunn til å behandle det annleis enn KOGAS sitt tilskot til familiebesøk i utlandet. Resonnementet er det same for dekning av bilkostnader.
- (16) Når det så gjeld utgiftsgodtgjersler, vart det i lagmannsretten vedgått av staten at det låg føre usakleg forskjellsbehandling dersom det offentlege trekkfritaket, og med det avgiftsfritaket, ikkje kunne heimlast i godtgjersleforskrifta § 3 tredje ledd. Prinsipalt blir det gjort gjeldande at særbehandlinga av offentleg tilsette ikkje er heimla i forskrifta, men utgjer eit praksisskapt unntak heilt utanfor forskrifta. Denne forskrifta gir ikkje heimel for ordninga for dei offentleg tilsette. Mellom anna får dei offentleg tilsette dekt utgiftene til kost etter andre reglar enn forskrift § 3 første ledd. Forskrifta gir også dekning av bilutgifter etter andre reglar enn etter § 3 fjerde ledd. Avtalen for dei offentleg tilsette har heller ingen legitimasjonskrav ut over stillingsnivå og stasjoneringssstad, slik forskrifta krev. Dersom det er slik at godtgjersleforskrifta § 3 ikkje heimlar særbehandlinga for dei offentleg tilsette, må KOGAS kunne krevje same behandling som offentlege arbeidsgivarar. Også her er det likkskapsprinsippet som kjem inn.
- (17) Subsidiært blir det gjort gjeldande at dersom godtgjersleforskrifta § 3 heimlar avgiftsfritak for det offentlege, må også KOGAS kome inn under unntaket. Forskrifta kan ikkje først tolkast liberalt eller utvidande slik at offentlege arbeidsgivarar går inn under unntaket, og deretter restriktivt eller innskrenkande, slik at KOGAS fell utanom.
- (18) Kværner Oil & Gas AS har sett fram slik påstand:

”I hovedanken:

1. **Ligningen av Kværner Oil & Gas AS for 2000 oppheves. Ved den nye ligningen legges følgende til grunn:**
 - a. **Summen av diettgodtgjørelse, utetillegg og beløp til dekning av bil skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i den grad summen ligger innenfor 80 % av summen av utenlandstillegg, forhøyet utenlandstillegg og barnetillegg som en person med**

tilsvarende stillingskategori, tjenestested og sivil status som den ansatte i Kværner Oil & Gas AS ville ha mottatt i medhold av Særavtalen i inntektsåret 2000.

- b. **Hardshiptillegg skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i den grad det ligger innenfor det hardshiptillegg en person med tilsvarende tjenestested og sivil status som den ansatte i Kværner Oil & Gas AS ville ha mottatt i medhold av Særavtalen i inntektsåret 2000.**
 - c. **Beløp til dekning av besøksreiser skal ikke inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift i den grad de ligger innenfor det atskillestillegg en person med tilsvarende tjenestested og sivil status som den ansatte i Kværner Oil & Gas AS ville ha mottatt i medhold av Særavtalen i inntektsåret 2000.**
2. **Kværner Oil & Gas AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens morarente regnet fra to uker etter dommens forkynnelse til betaling skjer.**

I motanken:

1. **Punkt 1 første og andre punktum i lagmannsrettens domsslutning stadfestes.**
2. **Kværner Oil & Gas AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av lovens morarente regnet fra to uker fra dommens forkynnelse til betaling skjer.”**

- (19) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i hovudsak halde fram:
- (20) KOGAS har i saka reist spørsmål om usakleg forskjellsbehandling. For skattesaker kan domstolane prøve alle sider ved avgjerdene, sjølv om det kan vere grader av prøvingsintensitet. Læra om usakleg forskjellsbehandling gjeld berre der lova inneheld element av skjønnsutøving der forvaltninga er gitt eit fritt skjønn. Forvaltningspraksis kan nok vere eit grunnlag for praktiseringa av skjønnsutøvinga og også for forståinga av regelverket. Det må i tilfelle vere tale om ein fast og langvarig praksis, som er omfattande, konsekvent og eintydig og som må byggje på ei forsvarleg tolking av lova. I saka no er det berre når det gjeld skattlegging av fri bustad det kan reisast spørsmål om forskjellsbehandling. Elles er det korrekt praktisering av regelverket som fører til ulike løysingar. KOGAS har valt løysingar som gjer at godtgjerslene og ytingane etter reglane skal behandlast annleis enn ytingane frå staten, og det er ikkje forskjellsbehandling.
- (21) Naturalytingane hos KOGAS er arbeidsgivaravgiftspliktige dersom dei er skattepliktige. Dei aktuelle ytingane er fri bustad, besøksreiser og fri bil.
- (22) Når det gjeld fri bustad i utlandet, er det ikkje tvilsamt at dette er skattepliktig når vedkomande ikkje har eigen bustad i Noreg, eventuelt der slik bustad er leigd ut. Det er likevel ein fast praksis at det ikkje blir rekna som inntekt og at det dermed heller ikkje blir svara arbeidsavgift, der det er tale om offentleg tilsette. Dette er likevel eit særleg unntak som kviler på gammal praksis. Men om andre – tilsette i det offentlege og stasjonerte i utlandet – blir behandla feil, er dette ikkje noko KOGAS kan byggje rett på. Med unntak for offentleg tilsette stasjonerte i utlandet er det også slik at dei tilsette i KOGAS blir behandla likt med alle som for ei tid arbeider i utlandet eller ein annan stad i Noreg. Dei tilsette i KOGAS blir såleis behandla på linje med det store fleirtalet av norske pendlarar.

- (23) Det er sikker praksis at det ikkje kan givast frådrag for utgifter til besøksreiser for familien i Noreg når desse besøker den tilsette på arbeidsstaden. KOGAS blir behandla på lik linje med andre som får dekt utgifter til besøk av familien. På dette punktet er det heller ikkje andre reglar for dei tilsette i staten, og det er ikkje spesielt for åtskiljingstillegg at det ikkje blir stilt nærare krav til bruken av midlane.
- (24) Fri bil, eventuelt i form av deltaking i bilpool, er skattepliktig etter gjeldande regelverk. For statleg tilsette er kostnadene med transport ein del av eit samla tillegg, og det er opp til den einskilde om dette til dømes skal brukast til kollektiv transport eller på andre måtar.
- (25) Når det gjeld utgiftsgodtgjerslene, er det grunnleggjande spørsmålet i kva grad dei er arbeidsgivaravgiftspliktige etter det relevante regelverket. For desse godtgjerslene er det avgjerande om KOGAS har gitt ytingar som tilfredsstillar krava i godtgjersleforskrifta § 3 tredje ledd. Det er på det reine at så ikkje er tilfelle. KOGAS valde å gi ytingane i ei heilt anna form, og må då ta konsekvensen av det.
- (26) Særavtalen som er gjort mellom Utanriksdepartementet og arbeidstakarorganisasjonane, inneber at ytingane blir gitt på ein måte som tilfredsstillar krava i godtgjersleforskrifta § 3 tredje ledd. Det er søkt å finne ordningar som gir kostnadsdeking.
- (27) KOGAS kan ikkje vise til noko usakleg forskjellsbehandling på dette punktet. Ytingane blir som nemnt gitt på ulik måte. I tillegg kjem at KOGAS kunne fått avgiftsfritak ved å nytte satsane i særavtalen for Utanriksdepartementet, som er ein tariffavtale, eventuelt satsane i ein annan tariffavtale, dette med nødvendige tilpassingar, eller KOGAS kunne regulert utbetalingane ved ein eigen tariffavtale med sine tilsette. Elles kjem dei same allmenne synsmåtane på forskjellsbehandling inn som når det gjeld naturalutbetalingar.
- (28) Staten v/Skattedirektoratet har sett fram slik sams påstand for anke og motanke:
- ”1. Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.
 2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for alle retter med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall og til betaling skjer.”
- (29) *Eg går så over* til å gjere greie for mitt syn på saka. KOGAS gjer som nemnt gjeldande at kravet om likebehandling med arbeidsgivarar i statleg sektor inneber at det ikkje skal svarast arbeidsgivaravgift av elles arbeidsgivaravgiftspliktige ytingar. Før eg går inn på ei samanlikning, er det grunn til å seie litt om det regelverket som regulerer plikta til å betale arbeidsgivaravgift.
- (30) Saka gjeld dels spørsmålet om plikt til å betale arbeidsgivaravgift på utgiftsgodtgjersler og dels spørsmålet om slik avgift på naturalytingar.
- (31) Ved utgiftsgodtgjersler er utgangspunktet etter folketrygdlova § 23-2 første ledd første punktum at arbeidsgivaren skal betale arbeidsgivaravgift av godtgjersle som han har plikt til å innmelde som skattepliktig for den tilsette. Det følgjer av same lov § 23-2 tredje ledd at det avgjerande er om ytingane skal takast med ved fastsetjinga av forskotstrekk etter skattebetalingslova § 5 og § 6. Her fastset så skattebetalingslova § 5 første ledd bokstav c at det skal gjerast forskotstrekk i godtgjersle til dekning av utgifter i samband med arbeid mv. med mindre det er fastsett anna. I skattebetalingslova § 6 tredje ledd er det så heimel

for at departementet kan fastsetje forskrift om at godtgjersler heilt eller delvis ikkje skal vere trekkpliktige. Med heimel i denne føresegna er gitt ei eigen godtgjersleforskrift – forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørsler. Det følgjer av § 1 i denne at godtgjersler ”til dekning av utgifter i forbindelse med utførelsen av arbeid ... er i sin helhet gjenstand for forskuddstrekk med mindre noe annet er fastsatt nedenfor”.

- (32) Etter skattelova § 5-15 (1) d blir ”godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales til norsk tjenestemann i utlandet” ikkje rekna som inntekt. Dette er likevel berre ein formell særregel for offentleg tilsette, i det overskot er skattepliktig på linje med det som gjeld generelt, jf. skattelova § 5-11 (2) der det heiter at utgiftsgodtgjersle ”er skattepliktig så langt den ... gir overskudd etter dekning av kostnader i forbindelse med arbeid”.
- (33) Ved naturalytingar er utgangspunkta i folketrygdlova § 23-2 første ledd første punktum og § 23-2 tredje ledd dei same som ved utgiftsgodtgjersler. Her fastset skattebetalingslova § 6 andre ledd at naturalytingar skal medrekna i trekkplikta i den utstrekning og med dei beløp som følgjer av departementets forskrifter. Den aktuelle forskrifta er naturalytingsforskrifta – forskrift 21. juni 1993 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekking – der det er fastsett i § 1-1 at skattepliktige naturalytingar som er godtgjersle for arbeid mv., skal vere med i trekkgrunnlaget med mindre anna er fastsett i forskrifta. Det er altså avgjerande for plikta til å svare arbeidsgivaravgift av naturalytingar om ytingane er skattepliktige for dei tilsette, med mindre det er fastsett unntak i naturalytingsforskrifta.
- (34) Naturalytingar frå arbeidsgivar er skattepliktige for den tilsette etter skattelova § 5-1 (1) som fastset at fordel vunnen ved arbeid er skattepliktig. Motstykket er etter skattelova § 6-1 (1) frådragrett for kostnader til å erverve, vedlikehalde eller sikre denne inntekta. Det er her dei same reglane for offentleg og privat tilsette både formelt og materielt.
- (35) Eg går så over til å sjå på dei ulike ytingane og startar med ytingane frå KOGAS. Dei tilsette har hatt utgiftsgodtgjersler i form av diettgodtgjersle og utetillegg. Diettgodtgjersla har vore gitt med 60 prosent av statens hotellsatsar på utestasjoningsstaden. Utetillegget har vore gitt med eit prosenttillegg på den ordinære lønna, utan at det etter det opplyste har vore differensiert etter om det var med samlivspartner eller barn. Det har også vore gitt hardshipstillegg grunna særleg tyngjande tilhøve på stasjoningsstaden. Som naturalytingar har dei fått fri bustad på utestasjoningsstaden, og dei har også fått stilt bil til rådvelde, eventuelt gjennom deltaking i bilpool. Det har dessutan vore ei ordning med besøksreiser, der selskapet har kjøpt billetter til nærstående av dei tilsette for besøk på utestasjoningsstaden. For KOGAS var dette ikkje regulert i nokon tariffavtale, og utbetalingane skjedd heller ikkje i tilslutning til nokon slik avtale eller til noka form for sams regulativ. Utanlandstillegget har vore gitt som eit prosentpåslag på lønna, og det har også elles vore relativt skjematisk ordningar. Det har elles ikkje vore gjort nærare greie for omfanget av utbetalingane, i det selskapet i påstanden har knytt kravet opp dekning av 80 prosent av nivået, men 100 prosent for hardshipstillegget, for dei tilsvarende ytingane etter den statlege særavtalen.
- (36) Som det går fram av det eg har sagt om arbeidsgivaravgiftsplikt for utgiftsgodtgjersler og naturalytingar, er alle ytingane frå KOGAS etter lovgivinga gjenstand for slik plikt. Det er

ikkje noko unntak som dekkjer desse ytingane. Spørsmålet blir derfor om selskapet kan få gjennomslag for avgiftsfritak grunna likebehandlingssynspunktet.

- (37) Samanlikningsgrunnlaget for KOGAS har vore særavtalen som er inngått mellom Utanriksdepartementet og arbeidstakarorganisasjonane. Dette er ein tariffavtale som regulerer tillegg, ytingar og godtgjersler ved tenestegjering ved norsk diplomatisk eller konsulær utanriksstasjon. I ein rapport avgitt 30. november 1999 frå ei interdepartemental arbeidsgruppe går det fram at også andre statlege tenestemenn får godtgjersle i samsvar med særavtalen. Særavtalen blir såleis lagt til grunn, i dei fleste tilfelle med ein prosentreduksjon av ytingane for personar på ein del internasjonale politi- eller forsvarsoppdrag og også for mange humanitære hjelpeorganisasjonar. Etter opplysningar i rapporten var det på dette tidspunktet slik at rundt 2500 til 3000 personar hadde ytingar med grunnlag i denne særavtalen, men då som nemnt i mange tilfelle med ein viss reduksjon i ytingsnivået.
- (38) Etter særavtalen § 1 blir det gitt eit utanlandstillegg som skal dekkje auka levekostnader for tenestemannen på stasjoningsstaden. Det følgjer indirekte av avtalen at dette tillegget også gjeld transportkostnader på tenestestaden. Forhøgd utanlandstillegg, jf. § 2, skal dekkje auka levekostnader knytte til å ha ein medfølgjande samlivspartnar fast busett på stasjoningsstaden. Barnetillegg, jf. § 3, skal tilsvarende dekkje kostnader til medfølgjande barn under 18 år. Tillegga varierer etter rang på tenestemannen og etter kostnadsnivå på stasjoningsstaden. Med dei variasjonar dette medfører, er det tale om summer som skal dekkje alle former for meirkostnader, utan nærare spesifisering og utan at det er stilt krav om konkret dokumentasjon av kostnadsnivå eller av korleis midlane blir brukte.
- (39) Særavtalen § 4 fastset at det skal betalast eit hardshipstillegg, varierende etter kor tyngjande tilhøva er ved stasjonering på vedkomande stad.
- (40) Etter særavtalen § 5 skal det betalast eit åtskiljingstillegg. Det er ikkje sagt noko i avtalen om at dette har som føresetnad at summen skal brukast til besøk på heimstaden av tenestemannen.
- (41) Endeleg inneheld særavtalen § 13 reglar om tenestebustad. Det er lagt til grunn at det i alle fall for Utanriksdepartementet blir stilt fri bustad til rådvelde for tenestemannen.
- (42) Frå staten er det gjort gjeldande at utgiftsgodtgjerslene – alle postane utanom ytinga til fri bustad som er ei naturalyting – fell inn under godtgjersleforskrifta § 3 tredje ledd som fritek for trekkplikt og med det også for plikt til å svare arbeidsgivaravgift. I dette leddet heiter det følgjande:
- ”Andre utgiftsgodtgjøreiser enn de som omfattes av første ledd er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk dersom godtgjørelsen utbetales i samsvar med satser og legitimasjonskrav i tariffavtale eller statlig regulativ, og godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen.”**
- (43) I første ledd er det reglar om utgiftsgodtgjersler til kost, med tilknytte legitimasjonskrav i andre ledd. Det må også nemnast at etter fjerde ledd er bilgodtgjersle trekkfri berre når godtgjersla blir utbetalt for tenestekøyring etter statens reiseregulativ og i samsvar med legitimasjonskrav i femte ledd.

- (44) Eg kjem attende til behandlinga av utbetalingane etter ordninga med fri bustad, som går etter reglane om naturalytingar. For dei andre ordningane i staten er det tale om utgiftsgodtgjersler. Det er på det reine at særavtalen for Utanriksdepartementet er ein tariffavtale for dei tilsette i departementet. Særavtalen blir også praktisert – stort sett med enkelte reduksjonar i ytingane – for andre grupper tilsette i staten.
- (45) KOGAS og andre private verksemder ville også kunne leggje tariffavtalen til grunn for sine ytingar, eller dei kan eventuelt lage ein eigen avtale.
- (46) Særavtalen i Utanriksdepartementet er ein svært generell avtale, som kan oppfattast slik at også ein del diettkostnader går inn under den sjølv om desse skulle vore innretta etter godtgjersleforskrifta § 3 første ledd, jf. andre ledd. Også for køyregodtgjersler kan det reisast spørsmål om det er gått fram i samsvar med godtgjersleforskrifta § 3 fjerde ledd, jf. femte ledd. Etter mitt syn må det etter omstenda vere forsvarleg at det er laga ein meir samla avtale, sjølv om denne tek inn i seg element som synest å skulle vore regulerte etter andre føresegner enn § 3 tredje ledd. At avtalen inneheld element som skal dekkje lokal transport, inneber likevel slik eg ser det ikkje utan vidare at det er snakk om køyregodtgjersle for eigen bil. Den einskilde tenestemannen kan ordne seg med andre former for transport enn dette, både bruk av kollektive transportmiddel, bruk av drosje og ulike former for avtalar om å få utført transport av andre.
- (47) Avtalen er open, og eg ser at det kan spørjast om det er sett opp tilstrekkeleg med legitimasjonskrav. Her minner eg om at det gjennom kravet om tariffavtale ligg ein viss kontroll på sikt. Eg kan for min del ikkje sjå at eg har grunnlag for å seie at særavtalen er i strid med godtgjersleforskrifta § 3.
- (48) Men ikkje i noko tilfelle kan eg sjå at det er tale om noka forskjellsbehandling. Det er praksis hos likningsstyresmaktene som i tilfelle må gi grunnlag for dette. Eg minner om at KOGAS kunne oppnå same løysingane som dei offentlege etatane ved å opprette ein eigen tariffavtale, eventuelt i form av ein kort tilslutningsavtale der særavtalen vart gjort gjeldande også for dei tilsette i KOGAS, eller ved å nytte ordningane i særavtalen. Praksis er også at det blir godekte om ei verksemd baserer seg på ein avtale som gjeld eit tilsvarende felt, eventuelt med nødvendige tilpassingar. KOGAS kunne såleis eventuelt også ha bygd på tariffavtalar for andre verksemder av liknande karakter, om det skulle vere slike.
- (49) I lys av det eg no har sagt, kan eg ikkje sjå at det her i det heile har skjedd noka forskjellsbehandling av KOGAS samanlikna med statlege etatar.
- (50) KOGAS har på to punkt hatt ordningar med naturalytingar, på punkt der dei statlege ordningane byggjer på utgiftsgodtgjersle. Eg har alt vore inne på at særavtalen i staten byggjer på ei samla godtgjersle, som også omfattar transportbehovet. Aksept av ei slik ordning kan klart ikkje medføre godtaking av skattefritak og arbeidsgivaravgiftfritak der arbeidsgivar stiller bil til rådvelde for arbeidstakaren. Det andre punktet, som gjeld ordningane for besøk, ventar eg med å ta standpunkt i til eg har gått gjennom spørsmålet om forskjellsbehandling ved skatt på fri bustad.
- (51) KOGAS har subsidiært gjort gjeldande at dersom særavtalen står seg i høve til godtgjersleforskrifta § 3, så har selskapet i alle høve krav på å få frådrag for det som kunne bli dekt under denne avtalen, og då slik at det overskytande skulle avgiftsleggjast,

jf. godtgjersleforskrifta § 6. Slik eg ser det, ville KOGAS kunne ha unngått arbeidsgivaravgift på summar svarande til dei etter særavtalen – eventuelt for nokon av satsane med ein reduksjon til 80 prosent – dersom selskapet i samband med innmeldingane til likningsstyresmaktene for året 2000 hadde meldt inn summar i samsvar med dei satsane som er brukte i særavtalen for Utanriksdepartementet som utgiftsgodtgjersle. Selskapet måtte så skilt ut det overskytande som arbeidsvederlag. Etter mitt syn måtte det vere opp til KOGAS å gjennomføre innmelding av godtgjersler på denne måten. Ei slik endring kan selskapet ikkje ha noko krav på blir gjennomført av likningsstyresmaktene i ettertid.

- (52) Så langt har eg vurdert ordningane i KOGAS opp mot ordningar i statleg sektor med utgiftsgodtgjersler. Motanken frå staten gjeld spørsmål der det er tale om naturalgodtgjersler frå begge sider: Det blir stilt fri bustad til rådvelde på utestasjoningsstaden. For KOGAS er det lagt til grunn at dette er ein skattepliktig fordel, med den konsekvens at det er etterfastsett arbeidsgivaravgift for selskapet. Det er tale om ei naturalyting, og det er ikkje noko unntak som er aktuelt når det gjeld plikta for ein arbeidsgivar til å svare arbeidsgivaravgift.
- (53) På dette punktet har det utvikla seg ei særordning for statlege utestasjonerte. I utgreiinga avgitt 30. november 1999 til Finansdepartementet frå det interdepartementale utvalet heiter det om dette:

”UD har opplyst at departementet dekker utgiftene til bolig etter regning og innen fastsatte rammer/normer uansett om tjenestemannen har bolig i Norge eller ikke. Prinsipielt er fri bolig i utlandet en skattepliktig fordel hvis ikke skattyter samtidig har utgifter til bolig i Norge.

På bakgrunn av et rundskriv fra Riksskattestyret (1955) er det etablert en praksis som innebærer at dekning av utgifter til bolig har vært ansett som medgått til økte levekostnader for UD-personell i utlandet. Den skattemessige vurdering av dekning av utgifter til bolig vil imidlertid være den samme som for utgiftdekning ellers. Dersom utgiftsgodtgjørelsen skal være skattefri må således boligutgiften være en skattemessig relevant merutgift, Boligutgifter er i utgangspunktet privatutgifter, og kun i den grad det forekommer merutgifter på grunn av utenlandsoppholdet (f eks høyere prisnivå eller dobbelt husholdning) vil dekning av disse merutgiftene være skattefri.”

- (54) Som det går fram av dette er det historiske grunnar til at det har utvikla seg ei særordning for tilsette i staten.
- (55) Spørsmålet er så om det ligg føre forskjellsbehandling. Før eg går nærare inn på dei konkrete omstenda, er det nødvendig å seie litt om korleis eg ser på spørsmålet om usakleg forskjellsbehandling i skatteretten.
- (56) Staten har gjort gjeldande at læra om usakleg forskjellsbehandling gjeld avgjerder der forvaltninga skal utøve eit skjønn, og at det ikkje er plass for denne læra i saker der det er tale om rettsbruksskjønn. Eg er ikkje einig i dette. Etter mitt syn kan det ikkje vere tvil om at det gjeld eit krav om likebehandling også i andre saker enn dei som gjeld fritt skjønn. Som eg skal kome til, må også brot på dette under nærare føresetnader ha følgjer for vedtaka.
- (57) Eg tek utgangspunkt i Aarbakke, Skatt på inntekt, del I, 1972, der det heiter på side 28:

”Enkelte verdinormer er blitt trukket frem i mer bestemte formuleringer. En av disse er likhetsgrunnsetningen. At denne kan tillegges betydning på skatterettens område, er lagt til grunn i flere avgjørelser og resonnementer. I Rt. 1931 s. 772 finner man en bestemt formulering av dette: ”Det er et viktig prinsipp i beskatningen, at det som er likt skal behandles likelig.””

- (58) Dette er synsmåtar som også blir vektlagde av likningsstyresmaktene. I føreordet til Lignings-ABC, sitert etter 2004-utgåva, heiter det såleis:

”Det er en helt sentral oppgave ved ligningen å tilstrebe en lik skattemessig behandling av like tilfeller. Det er derfor en forutsetning at de anvisninger som her er gitt følges av hele skatteetaten. Eventuelle avvik må begrunnes konkret.”

- (59) Det er i rettspraksis ikkje stilt opp noko slikt skilje som det staten har argumentert for. Dommen i Rt. 1963 side 944 om Tåsen Byggeselskap gjaldt likningstakstane for faste eigedommar. Etter reglane i byskattelova skulle verdien setjast til det beløp som utgjorde omsetningsverdien det året likninga vart gjort. Verdien av selskapet sin eigedom var sett lågare enn dette. Likninga vart likevel oppheva fordi det var fastsett same verdi på eigedommar på festetomt som på eigedommar på eigedomstomt. I dommen er det uttala: ”Ved den anvendte fremgangsmåte etableres faktisk en ulikhet i forhold til de tilfelle hvor et hus står på selveiergrunn.”

- (60) Også dommen i Rt. 1974 side 149 om betaling for kommunal renovasjon og feiing i Sauda gir uttrykk for eit likskapskrav. Fleirtalet kom til at to store bedrifter hadde krav på same behandling som andre i kommunen, sjølv om desse bedriftene i lang tid hadde hatt ei særordning. I fleirtalsvotumet heiter det mellom anna:

”Selv om det dreier seg om en ordning som har bestått lenge, og ikke betegner noen alvorlig belastning for bedriftene, antar jeg at når forholdet først er tatt opp, kan en forskjellsbehandling med hensyn til betaling for en vanlig kommunal tjenesteytelse ikke opprettholdes uten klare saklige grunner. Når det ikke kan påvises, må lik behandling kunne kreves.”

- (61) Den tredje dommen eg skal vise til, er Rt. 1990 side 1235 som gjaldt subsidiar tildelte gjennom Statens Fiskarbank. Eit krav bygd på ein synsmåte om rett til likebehandling førte ikkje fram. Det er likevel av interesse på kva måte dette blir grunngitt. I dommen heiter det:

”Det er på det rene at de to låneinstituttene som sto for den praktiske gjennomføring av subsidieordningen, fulgte en avvikende praksis, som ledet til at det ble gitt tilsagn om rentesubsidier til sju fryseskiper. Denne avvikende praksis kan imidlertid etter min mening ikke tillegges noen vesentlig vekt for den rettslige forståelse av hvilke fartøyer ordningen omfattet. Jeg må etter de foreliggende opplysninger legge til grunn at Finansdepartementet, som hadde det overordnede ansvar for administrasjonen av ordningen, var uvitende om denne praksis inntil høsten 1985, da departementet grep inn for å korrigere den.”

- (62) Ei sak behandla av Sivilombodsmannen, referert i årsmeldinga for 2000 side 205 (Somb-2000-58) er også av ei viss interesse. Saka gjaldt spørsmålet om dokumentasjon for skatteplikt i opphaldslandet for personell i sendelag for OSSE i Kroatia. I eit svar til ombodsmannen opplyste Finansdepartementet at det sidan 1950/60-åra hadde utvikla seg ein lempelig praksis når det gjaldt dokumentasjon for visse grupper militært personell som blir lønna av den norske staten. Departementet uttala at den ”lempelige praksis er i strid med lovens ordlyd, og er prinsipielt uheldig. Det er derfor ikke ønskelig å utvide

praksisen til å gjelde enda flere grupper enn dem som allerede er omfattet". Klagaren var sivil informasjonssjef og kom såleis ikkje inn under den etablerte ordninga.

Sivilombodsmannen gav uttrykk for at det "er nærliggende å si at det foreligger en etablert forvaltningspraksis for å lette på dokumentasjonskravene, som alle personellkategorier i samme situasjon må ha krav på å nyte godt av".

Finansdepartementet slutta seg til ombodsmannen sitt syn "om at det ikke skal tas hensyn til individuelle arbeidsoppgaver innen personellgrupper, men kun til hvorvidt vedkommende person funksjonelt tilhører en vaktstyrke eller et sendelag som beskrevet over".

- (63) Det må ut frå dette kunne konstaterast at det også må kunne stillast opp krav om likebehandling, der det er tale om rettsbruksskjønn. Eg skal så sjå på dei konkrete omstenda som gjeld KOGAS.
- (64) Det er uomtvista at det for KOGAS er fastsett arbeidsgivaravgift bygd på skatteplikt for fordel ved bustad ved utestasjoneringa. Dette gjeld der vedkomande tilsette ikkje har bustad i Noreg, eller der denne bustaden eventuelt er utleigd. I desse tilfella er det ikkje ekstra kostnader for den tilsette til bustad ved utestasjoneringa. Likeins er det uomtvista at det ikkje blir fastsett arbeidsgivaravgift, eller ilikna skatt for den tilsette, for den same fordelen i offentleg sektor. Særavtalen for Utanriksdepartementet gjeld direkte for 5–600 personar, men avtalen blir etter det opplyst lagt til grunn – i mange tilfelle med visse reduksjonar – for i alt 2500–3000 utestasjonerte. Dette er ein særleg praksis som gjeld stasjonering av offentleg tilsette i utlandet, medan tilsvarande praksis ikkje blir følgd for stasjoneringar i Noreg.
- (65) Etter mitt syn må det kunne oppstillast eit krav om likebehandling for personar som er utestasjonerte. Det er det særpraksisen for offentleg tilsette knyter seg til. Denne særlege behandlinga av bustad i Noreg for offentlege utestasjonerte har etter mitt syn ikkje noka forankring i særlege behov for dei offentleg tilsette, men er ein praksis som har etablert seg under andre regelverk enn dei som gjeld no.
- (66) Praksisen er omfattande, sjølv om talet må reduserast med alle dei som har bustad i Noreg ståande til eigen bruk under utestasjoneringa. Det er også tale om ein praksis som i lang tid har vore kjend for sentrale skattestyresmakter. Eg minner om at praksisen vart omtala som regelstridig av det interdepartementale utvalet som kom med si innstilling i 1999. Utvalet var nedsett 27. juni 1997 av Finansdepartementet. Det hadde medlemmer både frå Finansdepartementet og frå Skattedirektoratet og dessutan frå Utanriksdepartementet, Justisdepartementet og Forsvarsdepartementet. Praksisen skriv seg frå lang tid tilbake før dette, utan at det er opplyst kor lenge. Trass i at både praksisen og regelstriden har vore vel kjend for skattestyresmaktene, har det ikkje vore gjort noko for å endre tilhøva. På dette punktet skil omstenda seg frå dei i saka om Statens Fiskarbank, som eg omtala for litt sidan.
- (67) Som nemnt er praksisen for offentleg tilsette i strid med lova. Det har vore ein lang og fast praksis. Praksisen og lovstriden har også vore vel kjende for dei sentrale skattestyresmaktene utan at det har vore gripe inn. Det er ikkje frå statens side vist til særlege omsyn som tilseier ei særbehandling av gruppa offentleg tilsette i dette spørsmålet. I ein slik situasjon kan eg ikkje sjå anna enn at også andre grupper utestasjonerte enn offentleg tilsette må ha krav på den same behandlinga. Dette inneber at eg meiner statens motanke ikkje kan føre fram.

- (68) Det står då att å drøfte eitt spørsmål som gjeld anken frå KOGAS, nemleg ordninga ved besøk. KOGAS har stilt billetter til rådvelde for nærstående, slik at desse har kunna besøke den tilsette på stasjoneringssaden. Etter den statlege særavtalen er det eit åtskiljingstillegg, der det ikkje er sagt noko nærare om kva det skal nyttast til, og der det heller ikkje er lagt opp til noko form for legitimasjonskrav. Frå KOGAS er det gjort gjeldande at realiteten då er den same, ved at også ordninga i offentleg sektor gir høve til å bruke tildelingane til å besøke den tilsette på utestasjoneringssaden.
- (69) Ordninga med åtskiljingstillegg kan synest problematisk i høve til vilkåra i § 3 – både det som gjeld legitimasjonskrav og det som gjeld at ordninga ikkje skal ta sikte på å gi overskot. Dersom føremålet er definert med tanke på at det skal vere høve til å nytte midlane til besøk på utestasjoneringssaden, vil det siste vere tilfelle.
- (70) Eg er likevel under sterk tvil komen til at det her ikkje ligg føre usakleg forskjellsbehandling. Ordninga i staten er svært open når det gjeld føremålet med dette tillegget, og det kan stillast spørsmål ved om ho er innretta slik at ho ikkje kan gi skattepliktig inntekt. Men spørsmålet er om det frå likningsstyresmaktene har skjedd usakleg forskjellsbehandling. Etter mitt syn skil denne ordninga seg frå ordninga med skattefritak for bustad, ved at åtskiljingstillegget inneber ei ordning som nok er diskutabel i høve til regelverket, men der det trass alt er ei ordning som ligg i forlenginga av dei generelle ordningane ved utestasjonering, som også inneber stor grad av fridom for dei tilsette. Det er såleis vanskeleg å seie at det ligg føre eit tilhøve som framstår som klart regelstridig. Det er heller ikkje slik at dei sentrale likningsstyresmaktene har vore kjende med tilhøvet men likevel late vere å gripe inn.
- (71) Etter dette har verken anken eller motanken ført fram. Anken har reist vanskelege spørsmål, og for eitt punkt avgjort under sterk tvil. Sakskostnader for anken blir derfor ikkje tilkjende. For motanken har KOGAS fått medhald i at det ligg føre usakleg forskjellsbehandling, og selskapet må då tilkjennast sakskostnader for Høgsterett. Sakskostnadene blir i samsvar med oppgåve sette til 49 500 kroner, som gjeld salær. Lagmannsrettens avgjerd om sakskostnader for dei tidlegare rettane bør bli ståande.
- (72) Eg røystar etter dette for slik

D O M :

1. I anken og motanken til Høgsterett: Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
 2. I anken til Høgsterett: Sakskostnader for Høgsterett blir ikkje tilkjende.
 3. I motanken til Høgsterett: I sakskostnader for Høgsterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Kværner Oil & Gas AS 49 500 – førtinitusenfemhundre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.
- (73) Dommer **Endresen**: Jeg er enig med førstvoterende i at motanken ikke kan føre frem. Etter mitt syn må imidlertid den ankende part også få medhold i ankesaken.

(74) For så vidt angår likhetsprinsippets rekkevidde på skatterettens område, viser jeg til førstvoterendes redegjørelse som er dekkende også for mitt syn. Jeg er imidlertid kommet til at unnlattelsen av å betale arbeidsgiveravgift av de utbetalinger som gjøres i henhold til særavtalen, ikke er hjemlet i godtgjørelsesforskriften slik staten har anført. Ved tolkingen legger jeg vesentlig vekt på de følgende momenter som jeg så skal utdype noe i den videre drøftelsen:

- godtgjørelsesforskriften § 3 tredje ledd ekskluderer uttrykkelig kostnadsarter som dekkes under særavtalen;
- det var ikke intensjonen med godtgjørelsesforskriften å unnta sammensatte tillegg, som f. eks. utbetalinger etter særavtalen;
- skattemyndighetene har ikke i noen sammenheng vurdert særavtalen opp mot godtgjørelsesforskriften;
- den interdepartementale arbeidsgruppe som i 1999 avga innstilling om den fremtidige skattemessige behandling av utenlandstillegg, unntok utbetalinger under særavtalen fra drøftelsen knyttet til godtgjørelsesforskriftens § 3; og
- i særavtalen er det ingen slike legitimasjonskrav som godtgjørelsesforskriften forutsetter.

(75) *Bakgrunnen for den særlige behandling av utbetalinger til ansatte i utenriktjenesten med flere.*

(76) Spørsmålet om beskatning av utgiftsgodtgjørelse for ansatte i utenriktjenesten, kom opp allerede på grunnlag av utetilligg utbetalt under krigen. Dette ble i første omgang løst ved tillegg til skatteloven som fastslo at utbetalingene ikke ble å beskatte. Ordningen ble opprettholdt ved nye tilleggslover for tilsvarende ordninger i årene etter krigen. I 1954 ble regelen tatt inn i skatteloven som et tillegg til § 42 første ledd:

”Godtgjørelse til dekning av økte levekostnader som utbetales til norske tjenestemenn i utlandet blir ikke å anse som inntekt. Riksskattestyret kan treffe bestemmelse om hva som skal regnes for å være godtgjørelse til dekning av kostnader som nevnt.”

(77) Det følger av Riksskattestyrets rundskriv av 20. januar 1955 at lovtilføyelsen ikke i seg selv ble ansett tilstrekkelig til å etablere skattefrihet også for eventuelle overskudd på de tillegg som ble utbetalt. Det heter i rundskrivets punkt 6, Utv. 1955 side 58:

”6. Særregler for likningen av norske tjenestemenn i utlandet.

I henhold til landsktl. § 42 (bysktl. § 36), begges 1. ledd, har Riksskattestyret vedtatt at følgende godtgjørelser inntil videre ikke skal medregnes i inntekten ved likningen av norske tjenestemenn i utlandet:

- 1. Bostedsgodtgjørelse.**
- 2. Familietillegg.**
- 3. Valuta- eller devalueringstillegg.**
- 4. Utenlandstillegg.”**

- (78) Inntil videre er så langt blitt til 50 år. Det presumeres at utbetalingene ikke overstiger merkostnadene, og det anses da ikke å oppstå skatteplikt for mottaker av ytelsene. Følgelig beregnes det heller ikke arbeidsgiveravgift.
- (79) *Utvidelse av grunnlaget for skattetrekk og arbeidsgiveravgift*
- (80) I 1976 ble det foretatt betydelige endringer med hensyn til hva som skulle tjene som grunnlag for skattetrekk og betaling av arbeidsgiveravgift. Den nominelle hovedregel ble nå at det skulle foretas skattetrekk både i naturalytelser og i utgiftsgodtgjørelser. For utgiftsgodtgjørelser, som systematisk sett skulle korrespondere med fradragsberettigede kostnader, måtte det gjøres betydelige modifikasjoner i forhold til dette utgangspunktet. Dette ble gjort ved *Riksskattestyrets forskrifter om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser* fastsatt den 14. oktober 1976. I forskriftene var inntatt den følgende bestemmelse:

”§ 3 Trekkfritak for tariff- og regulativbestemte godtgjørelser.

En utgiftsgodtgjørelse er i sin helhet fritatt for forskuddstrekk dersom godtgjørelsen utbetales i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i overenskomst mellom arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjon eller i offentlig regulativ, og godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen.”

- (81) Ved endringer i 1994 og en rekke ganger deretter, er bestemmelsen senere totalt omarbeidet slik at eksempelvis kost- og bilgodtgjørelse er detaljert regulert i egne avsnitt. Det som var hele bestemmelsen i 1976, er i dag et avsnitt inneklemt mellom de ulike detaljreguleringer. Det har da interesse å se hva som var begrunnelsen for den opprinnelige bestemmelsen. I merknadene til § 3 heter det, Utv. 1976 side 619:

”Når en utgiftsgodtgjørelse oppfyller kravene i bestemmelsen slik som f.eks. bilgodtgjørelse etter statens satser, skal det ikke foretas trekk i noen del av utbetalingen.

For utgiftsgodtgjørelser som utbetales i samsvar med regler i tariffavtale eller offentlig regulativ, er det således avgjørende for trekkplikten hvorvidt meningen bak avtalen/regulativet har vært at mottakeren skal sikres et overskudd.”

- (82) Rekkevidden av forskriftens § 3 tydeliggjøres også ved uttalelser i forarbeidene til den omlegging av reglene for skattetrekk og arbeidsgiveravgift, som skjedde i 1976. I Ot.prp. nr. 54 (1975–76) side 7 heter det:

”Det er imidlertid også under nåværende skatteordning et påtakelig behov for visse omlegginger i den skattetrekkmessige behandling m.v. av godtgjørelse til dekning av utgifter i arbeidsforhold. Dette skyldes bl. a. at det i praksis stadig oftere synes å forekomme at lønnsmessige tillegg utbetales under dekning av at det dreier seg om utgiftsgodtgjørelse, eksempelvis diettgodtgjørelse e.l.”

- (83) og på side 7-8:

”Riksskattestyret bør kunne gi bindende regler for den ligningsmessige behandling av visse typer av tariffestede særgodtgjørelser. Det bør for enkelte særgodtgjørelser være både forsvarlig og hensiktsmessig å legge opp til en ensartet behandling ved ligningen, f.eks. bilgodtgjørelse, diettgodtgjørelse og kosttillegg etter Statens regulativer. Ved siden av at dette er en rasjonell løsning, er det en ordning som må aksepteres ved overgang til lønnskatt.”

- (84) Disse forarbeidene og Riksskattestyrets merknader til forskriften, viser etter mitt skjønn klart at det ikke var meningen å åpne for sammensatte utgiftsrefusjoner som f. eks utbetalingene etter særavtalen.
- (85) *Særavtalen og godtgjørelsesforskriften*
- (86) Skattemyndighetene har da heller ikke sett hen til godtgjørelsesforskriften som grunnlag for sin praksis. Frem til den sak som nå er til behandling, synes skattemyndighetene konsekvent å ha vurdert utbetalingene etter særavtalen, utelukkende med utgangspunkt i det særlige skattefritak i skatteloven. Det er ikke for Høyesterett fremlagt dokumentasjon for at særavtalen i noen sammenheng er blitt vurdert i forhold til godtgjørelsesforskriften.
- (87) Finansdepartementet nedsatte den 27. juni 1997 en interdepartemental arbeidsgruppe for å vurdere den skattemessige behandling av utenlandstillegg. Utvalget avga sin innstilling den 30. november 1999. Utvalget drøfter godtgjørelsesforskriften § 3 om regulativ- og tariffbestemte godtgjørelser, men da bare i relasjon til ordninger som ikke omfattes av særavtalen. Særavtalen vurderes ikke i forhold til forskriften, men drøftes, i et eget punkt, med utgangspunkt i særbestemmelsen i den dagjeldende skattelov § 42 første ledd.
- (88) I et brev datert den 17. august 1998 viste Skattedirektoratet til retningslinjer fastsatt av Finansdepartementet og sammenfattet retningslinjene slik:

”Retningslinjene innebærer at det for offentlige tjenestemenn samt ansatte i humanitære hjelpeorganisasjoner som arbeider på oppdrag og med finansiering fra Utenriksdepartementet ikke bør gjennomføres noen beskatning av utenlandstillegg frem til og med ligningen for 1998.

Når det gjelder beskatning av utenlandstillegg for andre utestasjonerte i privat virksomhet, har departementet utdypet dette nærmere i et nytt brev til Skattedirektoratet av 2. juli d.å.

Det er her uttalt følgende:

”De ovennevnte retningslinjene kan ikke anses å gi tilstrekkelig veiledning når det gjelder praktiseringen av regelverket overfor andre grupper privat ansatte enn ansatte i nevnte humanitære hjelpeorganisasjoner. På grunnlag av stadige henvendelser vedrørende denne problemstillingen, anser departementet det nå for hensiktsmessig å gi nærmere retningslinjer også for andre grupper private ansatte.”

- (89) Bortsett fra at departementet angir at tidligere praksis inntil videre bør følges, enten beskatning er foretatt eller unnlatt, er det likevel ikke gitt retningslinjer. Mer interessant er det å måtte konstatere at det ikke er noen henvisning til godtgjørelsesforskriften. Slik er situasjonen helt frem til og med forskuddsutskrivningen for 2006. Først ved forskuddsutskrivningen for 2007 er det gjort slik tilføyelse:

”Utlandstillegg kan bare utbetales som en trekkfri ytelse når vilkårene i § 3 eller § 4 i forskrift av 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser er oppfylt.”

- (90) Anvendelsen av regelverket følger det samme mønster i den administrative behandling av vår sak. I brev fra Akershus fylkesskattekontor til Bærum likningskontor og folkeregister datert den 05.10.1999, heter det:

”Utenlandstillegg som utbetales i samsvar med en inngått særavtale/tariffavtale til ansatte i utenriktjenesten o.l. (skattefritak etter skatteloven § 42 første ledd nest siste

punktum), skal være innberettet i kode 824. I alle andre tilfeller skal utenlandstillegg innberettes i kode 849.

Utenlandstillegg for alle andre enn de som omfattes av ovennevnte skattefritak skal behandles etter de vanlige regler om beskatning av utgiftsgodtgjørelser til dekning av merutgifter ved opphold i utlandet.”

- (91) For Fylkesskattenemnda gjorde KOGAS gjeldende at den avgiftsmessige behandlingen av utbetalingene til offentlige tjenestemenn etter særavtalen, måtte få konsekvenser for avgiftsplikten for slike ordninger også i det private; når det i forhold til de offentlige tjenestemenn ble presumert at godtgjørelsene ikke var større enn de faktiske merutgifter, måtte det samme gjøres i forhold til private ordninger.
- (92) Fylkesskattenemnda ga ikke KOGAS medhold. I avgjørelsen heter det:
- ”Fylkesskattenemnda er ikke enig i selskapets anførsel. Praksisen det siktes til er knyttet til en gitt spesialbestemmelse i skatteloven som kun gjelder en avgrenset gruppe personer. Likhetsprinsippet innebærer et forbud mot å behandle to både rettslig og faktisk like forhold forskjellig. I det foreliggende tilfelle dreier det seg ikke om to like bestemmelser, men en hovedregel som gjelder for alle og en spesialbestemmelse som kun gjelder en avgrenset gruppe. Et vilkår for å påberope seg praksisen er følgelig at man inngår i den persongruppen som spesialbestemmelsen gjelder for, nemlig norske tjenestemenn mv.”**
- (93) Dette dobbeltsporede system går igjen også i litteraturen. I Petter Lossius mfl. Skattebetalingsloven med kommentarer, drøftes rekkevidden av godtgjørelsesforskriften i note 18 til § 5 på sidene 58 til 63. Særavtalen nevnes ikke. I note 19 til § 5 på side 68, heter det derimot om utbetalingene under særavtalen:
- ”Etter sktl. § 5-15 første ledd bokstav d er godtgjørelse til dekning av økte leveomkostninger som utbetales til norske tjenestemenn i utlandet, ikke skattepliktig. Slike godtgjørelser antas da heller ikke trekkpliktige, jf. note 18 til lovens § 4.”**
- (94) *Nærmere om godtgjørelsesforskriften.*
- (95) Som jeg påpekte innledningsvis, ble godtgjørelsesforskriften § 3 totalt omarbeidet i 1994. Mens forskriften inntil da bare hadde angitt et prinsipp, ble det i 1994 gitt meget detaljerte regler om utgiftsgodtgjørelse for kost og losji samt bilgodtgjørelse. Kost og losji ble da unntatt fra den alminnelige prinsipputtalelse som opprinnelig utgjorde hele bestemmelsen. Bilgodtgjørelse ble unntatt ved at det ble fastsatt at slik godtgjørelse bare skulle være trekkfri ”når godtgjørelsen utbetales for yrkes- eller tjenestekjøring som kilometergodtgjørelse etter statens reiseregulativ og i samsvar med legitimasjonskravene i syvende ledd”.
- (96) Det er etter 1994 gjort en lang rekke endringer i godtgjørelsesforskriftens § 3, blant annet er de særlige bestemmelser om godtgjørelse for losjiutgifter tatt bort, men strukturen i bestemmelsen er beholdt.
- (97) Skattedirektoratet har utgitt merknader til godtgjørelsesforskriften som del av Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter Del 1, utgitt i 2000. I merknaden til tredje ledd på side 31 heter det blant annet:

”Denne bestemmelsen oppstiller vilkårene for trekkfritak for andre utgiftsgodtgjørelser enn for kost til arbeidstakere som må bo utenfor hjemmet eller er på tjenestereise med overnatting, når disse er knyttet til tariffavtale eller statlig regulativ. Tredje ledd gjelder således bl.a. for godtgjørelse til dekning av losjiutgifter.”

(98) Om bilutgifter heter det i merknaden til fjerde og femte ledd på samme side:

”Om bilgodtgjørelse er det særskilte regler i fjerde og femte ledd. Det er bare bilgodtgjørelse som utbetales i samsvar med legitimasjonskravene og etter kilometersatsene i statens regulativ som vil oppnå trekkfritak etter denne paragraf.”

og

”I forskriften presiseres det at trekkfritaket etter fjerde ledd gjelder godtgjørelse for yrkes- og tjenestekjøring.”

(99) Det er ikke i merknaden noen antydning om at tredje ledd skulle kunne brukes i forhold til sammensatte godtgjørelser som ikke kan tilbakeføres til det enkelte kostnadselement som skal dekkes, enn si at slike generelle utbetalinger også skulle kunne omfatte slike kostnadselementer som er unntatt fra den alminnelige regel som følge av særregulering i godtgjørelsesforskriften ellers.

(100) *Utbetalinger under særavtalen.*

(101) Utbetalingene under særavtalen omfatter økte levekostnader også i form av økte kostutgifter. Det er også på det rene at et element i det alminnelige tillegg som betales, må anses som bilgodtgjørelse og da endog til som godtgjørelse for utgifter til privatkjøring. Særavtalen punkt 1.5 er sålydende:

”Dersom utenriksstasjonen er utstyrt med representasjonsbil, reduseres ambassadørens/generalkonsulens utenlandstillegg med kr 40 000 pr år.”

(102) I tilknytning til saken er det fra Utenriksdepartementet opplyst om bakgrunnen for bestemmelsen:

”Ordningen med representasjonsbil er under avvikling. Reduksjonen i utenlandstillegget var ment å reflektere den private fordelene ved bruk av bilen (til privatkjøring).”

(103) *Legitimasjonsregler*

(104) Jeg nevner endelig at det etter særavtalen heller ikke gjelder slike legitimasjonsregler som godtgjørelsesforskriften forutsetter.

(105) *Konklusjon*

(106) Samlet sett er det etter mitt syn klart at godtgjørelsesforskriften ikke hjemler unnlatt beregning av arbeidsgiveravgift for utbetalingene under særavtalen. Den fast etablerte praksis må da bygge på et alternativt ulovfestet grunnlag. Finansdepartementet har ved de retningslinjer som er gitt, de facto benyttet seg av sin kompetanse etter dagjeldende skattebetaingslov § 6 til å unnta naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser fra grunnlaget for skattetrekk.

- (107) *Konsekvenser av at praksis i forhold til offentlige tjenestemenn ikke har grunnlag i godtgjørelsesforskriften.*
- (108) Jeg viser igjen til det førstvoterende har sagt om likebehandlingsprinsippet på skatterettens område. Jeg kan da ikke se at det er grunnlag for å opprettholde en ulik behandling av utenlandstillegg i offentlig og privat sektor, med mindre det kan påvises relevante forskjeller som kan begrunne den ulike behandling. Noen slike ulikheter er ikke påvist. Det er fra statens side anført at tilfellene er ulike i hvert fall i den utstrekning ytelsene fra KOGAS har form av naturalytelser mens ytelsene etter særavtalen er i form av utgiftsgodtgjørelse. Jeg kan ikke se at dette er en relevant forskjell i den aktuelle sammenheng. Den grunnleggende forutsetning for unnlatt trekk og derav følgende fritak for plikten til å betale arbeidsgiveravgift, er i begge tilfeller at de faktiske kostnader ville vært fradragsberettigede på den ansattes hånd. Gitt at utgiftsgodtgjørelsen uten noen etterfølgende kontroll, ikke sikrer at kostnadene faktisk blir pådradd, slik tilfellet er ved naturalytelser, kunne det nok vært aktuelt å anse skillet relevant om KOGAS i større utstrekning enn etter særavtalen, hadde basert seg på utgiftsgodtgjørelser, men slik er ikke situasjonen her. At det, i den aktuelle relasjon, ikke er grunnlag for en ulik skatte- og avgiftsmessig behandling av utgiftsgodtgjørelse og naturalytelse, illustreres ved særavtalens § 13 om tjenestebolig. Bestemmelsen er sålydende:

”Utsendt tjenestemann har rett til å få dekket utgifter til tjenestebolig etter nærmere retningslinjer, jfr. Utenriksinstruksen kap. 13, § 9.”

- (109) I vår sak er det opplyst at det i praksis ikke utbetales noen slik utgiftsgodtgjørelse, men at det i stedet stilles fri bolig til rådighet for tjenestemannen.
- (110) De ordninger KOGAS har praktisert har, etter det jeg forstår, i noen utstrekning ført til utbetalinger som overstiger tilsvarende ytelser etter særavtalen når utenlandstillegget reduseres med 20 % for å ta høyde for særlige representasjonsutgifter som er forutsatt i større grad å påløpe for ansatte i utenriksstjenesten. Jeg kan ikke se at det kan få betydning i saken. KOGAS har bare krevet fritak for de faktiske utbetalinger i den utstrekning disse ikke overstiger 80 % av ytelsene under særavtalen for tilsvarende stilling og stasjonering. Jeg viser i denne forbindelse til godtgjørelsesforskriften § 5 som er sålydende:

”Utgiftsgodtgjørelse kan splittes opp i en trekkfri del som i tilfelle må fylle betingelsene for trekkfritak etter bestemmelsene i foregående paragrafer, og en overskytende del som fullt ut behandles som lønn.”

- (111) Dette prinsippet må etter mitt syn få anvendelse også i forhold til problemstillingen i vår sak, og jeg er da kommet til at den ankende part må få medhold i sitt krav. Saksomkostninger bør etter mitt syn tilkjennes for alle retter.

- (112) Dommer **Tjomsland:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Utgård.
- (113) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (114) Justitiarius **Schei:** Likeså.

(115) Etter røystringa sa Høgsterett slik

D O M :

1. I anken og motanken til Høgsterett: Lagmannsrettsdommen blir stadfesta.
2. I anken til Høgsterett: Sakskostnader for Høgsterett blir ikkje tilkjende.
3. I motanken til Høgsterett: I sakskostnader for Høgsterett betaler staten v/Skattedirektoratet til Kværner Oil & Gas AS 49 500 – førtinitusenfemhundre – kroner innan 2 – to – veker frå forkynninga av denne dommen med tillegg av den alminnelege forseinkingsrenta etter forseinkingsrentelova § 3 første ledd første punktum frå forfall til betaling skjer.

Rett utskrift: