



# NORGES HØYESTERETT

Den 6. november 2014 avsa Høyesterett dom i

**HR-2014-02162-A, (sak nr. 2014/626), sivil sak, anke over dom,**

Telenor Mobile Communications AS  
Telenor East Invest AS

(advokat Ståle R. Kristiansen – til prøve)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for  
storbedrifter

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Ole Kristian Rigland)

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

- (1) Dommer **Bull**: Saken gjelder spørsmålet om kildeskatt betalt i utlandet gir rett til fradrag i medhold av skatteloven § 6-24 om fradragsrett for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er skattefri etter skatteloven § 2-38, den såkalte fritaksmetoden.
- (2) De ankende parter, Telenor East Invest AS – TEI – og Telenor Mobile Communications AS – TMC, er heleide datterselskaper av Telenor ASA.
- (3) TEIs sak for Høyesterett gjelder kildeskatt som selskapet har betalt i Russland på utbytte av aksjer i selskapet Vimpelcom. Kildeskatten for 2008 og 2009 var til sammen 161 654 236 kroner av et utbytte på 1 616 542 367 kroner i disse årene. TEI har krevd fradrag for kildeskatten.
- (4) TMC har for inntektsåret 2009 krevd fradrag for en kildeskatt på 228 769 715 kroner betalt av et utbytte på til sammen 2 960 400 298 kroner fra selskapene Kyivstar i Ukraina og Grameen Phone i Bangladesh.
- (5) Utbyttet som er mottatt fra disse selskapene, er skattefri inntekt i Norge i medhold av skatteloven § 2-38, men slik at tre prosent av utbyttet i 2009 skal anses som skattepliktig i henhold til § 2-38 sjette ledd. Denne såkalte treprosentsregelen ble innført med virkning fra 7. oktober 2008.
- (6) Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter traff 26. oktober 2011 vedtak i TEIs klagesak med slik konklusjon:

**"For inntektsåret 2008 har skatteklagenemnda kommet til at det ikke skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden.**

**For inntektsåret 2009 har skatteklagenemnda kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 1 863 779 knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 62 290 265 til kr 60 426 486."**

- (7) I vedtak 24. november 2011 i klagesaken anlagt av TMC var skatteklagenemndas konklusjon som følger:

**"Skatteklagenemnda har for inntektsåret 2009 kommet til at det skal innrømmes inntektsfradrag for betalt kildeskatt med kr 6 885 060 knyttet til aksjer innenfor fritaksmetoden. Alminnelig inntekt for 2009 reduseres dermed fra kr 229 089 675 til kr 222 204 615."**

- (8) At det ble gitt et visst inntektsfradrag i 2009 for kildeskatt, skyldtes innføringen av treprosentregelen. For å unngå dobbeltbeskatning ble det gitt et inntektsfradrag som tilsvarte den andelen av den utenlandske kildeskatten som falt på de tre prosentene av utbyttet som også ble skattlagt i Norge.
- (9) TEI og TMC vant altså i det store og hele ikke frem i sine klagesaker, og selskapene gikk til søksmål om gyldigheten av skatteklagenemndas vedtak om TEIs ligning for inntektsårene 2008 og 2009 og TMCs ligning for inntektsåret 2009.
- (10) Søksmålene gjaldt i tillegg vedtak 1. november 2011 fra Sentralskattekontoret for storbedrifter om ikke å ta opp til endring TEIs ligning for inntektsåret 2007 og TMCs ligning for inntektsårene 2006 og 2007. Selskapene hadde opprinnelig ikke krevd fradrag for kildeskatt i sine selvangivelser for disse årene, men anmodet i november 2009 om endring av ligningen. Det materiellrettslige spørsmålet om fradragsrett for kildeskatt var altså det samme for disse årene som for 2008 og 2009. Men i tillegg var det spørsmål om vedtakene 1. november 2011 innebar realitetsvedtak om ligningen slik at søksmålene, så langt de gjaldt årene 2006 og 2007, var fremsatt innenfor søksmålsfristen på seks måneder i ligningsloven § 11-1 nr. 4.
- (11) Asker og Bærum tingrett besluttet å forene sakene til felles behandling og avsa 19. november 2012 dom med slik domsslutning:

**"I sak 12-064625TVI-AHER/2:**

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.**
- 2. Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2007.**
- 3. Sakskostnader tilkjennes ikke.**

**I sak 12-064500TVI-AHER/2:**

- 1. Skatteklagenemndas vedtak av 24. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communications AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.**

2. **Saken avvises for så vidt gjelder inntektsåret 2006 og 2007.**
3. **Sakskostnader tilkjennes ikke."**

(12) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter anket tingrettens dom, domsslutningen punktene 1, til lagmannsretten. TEI og TMC anket på sin side over tingrettens avvisning av søksmålene for så vidt de gjaldt TEIs ligning for inntektsåret 2007 og TMCs ligning for inntektsårene 2006 og 2007. Borgarting lagmannsrett avsa 17. februar 2014 dom og kjennelse med slike slutninger:

**"Domsslutning**

**I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:**

1. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
2. **Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.**

**I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:**

1. **Staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter frifinnes.**
2. **Saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett tilkjennes ikke.**

**Slutning i kjennelse**

**I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor East Invest AS:**

1. **Anken avvises.**
2. **Saksomkostninger tilkjennes ikke.**

**I saken mellom staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter og Telenor Mobile Communications AS:**

1. **Anken avvises.**
2. **Saksomkostninger tilkjennes ikke."**

- (13) I lagmannsretten vant altså staten frem med sitt syn om at det ikke var fradragsrett for kildeskatten i medhold av skatteloven § 6-24 for så vidt skatten var oppkrevd på inntekt som etter § 2-38 var skattefri. Videre kom lagmannsretten til at ankene over tingrettens avvisning av søksmålene så langt de gjaldt ligningene for inntektsårene 2006 og 2007, var for sent fremsatt. Lagmannsretten fant ikke grunn til å gi oppfriskning.
- (14) TEI og TMC har anket til Høyesterett over rettanvendelsen i lagmannsrettens dom, men ikke over kjennelsene. For Høyesterett er det dermed bare spørsmål om ligningene for 2008 og 2009.
- (15) De ankende parter – *Telenor East Invest AS* og *Telenor Mobile Communications AS* – har i hovedtrekk gjort gjeldende:

- (16) Det følger allerede av ordlyden i skatteloven § 6-24, som gir fradragrett for "kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38", at kildeskatt betalt på aksjeutbytte i et annet land er fradragberettiget: Dette er en kostnad som er pådradd for å erverve aksjeutbyttet som inntekt.
- (17) Ordlyden i § 6-24 er hentet fra § 6-1 om fradragrett for kostnad som er pådradd "for å erverve" inntekt som er skattepliktig. Formuleringen "for å erverve" i § 6-1 er en ren videreføring av formuleringen "til inntægtens erhvervelse" i den tidligere byskatteloven § 38. Det følger av Rt. 1928 side 1158 at byskatteloven § 38 ga fradragrett for kildeskatt betalt i utlandet. Denne fradragretten har siden ikke vært omstridt. Selv om saken fra 1928 gjaldt en dobbeltbeskatningssituasjon, må dommen forstås slik at det var kildeskattens funksjon som utgift til inntekts ervervelse som var avgjørende for Høyesterett, ikke dobbeltbeskatningen.
- (18) Det fremgår videre av forarbeidene til § 6-24 at formuleringen ble hentet fra § 6-1 nettopp fordi fradragretten skulle være den samme etter begge bestemmelser. Det er bare den type kostnader som uttrykkelig unntas fra fradragrett i § 6-24 annet ledd – ervervs- og realisasjonskostnader – som problematiseres i forarbeidene. At forarbeidene ikke nevner kildeskatt som eksempel på en fradragberettiget utgift, kan da ikke tillegges betydning.
- (19) Det samme gjelder den omstendighet at § 6-24, i motsetning til § 6-1, ikke inneholder en henvisning til § 6-15 om fradragrett for "skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke". Høyesteretts begrunnelse i Rt. 1928 side 1158 er knyttet til byskatteloven § 38 rent generelt, ikke spesifikt til særregelen i § 38 bokstav f som i dag gjenfinnes som skatteloven § 6-15. Selv om fradragretten for kildeskatt senere i noen grad har vært knyttet til denne særregelen, fremgår det under enhver omstendighet av ordlyden i byskatteloven § 38 – "[t]il avdrag kommer saaledes" – at særbestemmelsen i bokstav f bare var en presisering av, ikke et tillegg til, den generelle regelen om fradragrett. Forholdet mellom § 6-1 og § 6-15 i nåværende lov må forstås på samme måte.
- (20) Det generelle vilkåret om at utgiften må være pådradd "for å erverve" inntekten er forstått slik at det også dekker kausal sammenheng, altså utgifter som er *forårsaket av* inntektsgivende virksomhet. Dette er nettopp tilfellet for skatter og avgifter som nevnt i tidligere lovs § 38 bokstav f og nåværende lovs § 6-15.
- (21) Paragraf 6-24 ble innført for å råde bot på de problemene som var oppstått da man i 2004 gjennom skatteloven § 2-38 innførte den såkalte fritaksmetoden for visse inntekter, blant annet slikt aksjeutbytte man står overfor i denne saken. Dermed gikk fradragretten etter § 6-1, som forutsatte at inntekten var skattepliktig, tapt. Det viste seg å være uheldig, blant annet fordi et formål med fritaksmetoden var å forebygge kjedebeskatning av selskapsoverskudd. Da burde også utgifter kunne fradragføres uavhengig av hvilket subjekt som var påført utgiften, fremheves det i forarbeidene til § 6-24. Dette tilsier at meningen har vært å gjøre kildeskatt fradragberettiget.
- (22) Det andre hensynet bak fradragretten for utgifter tilknyttet de skattefrie inntektene, nemlig avgrensingsproblemer for visse utgifter som også er tilknyttet skattepliktige inntekter, gjør seg rett nok ikke gjeldende for kildeskatt. Men i så fall burde også andre utgifter som ikke medfører avgrensingsproblemer, vært holdt utenfor fradragretten – og den løsningen har lovgiver ikke valgt.

(23) Den senere innføringen av treprosentregelen, altså at det likevel skal svares skatt av tre prosent av inntekt som nyter godt av skattefritaket i skatteloven § 2-38, trekker i samme retning. Denne regelen kom som en reaksjon på at fradragsretten etter § 6-24 ble oppfattet som for liberal. Men lovgivers svar var da nettopp å innføre en sjablongmessig delvis reversering av skattefritaket, ikke å unnta visse kostnader fra fradragsretten.

(24) *Telenor East Invest AS og Telenor Mobile Communications AS* har nedlagt slik påstand:

**"For Telenor East Invest AS:**

1. **Skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 vedrørende ligningen for Telenor East Invest AS for inntektsårene 2008 og 2009 oppheves. Ved ny ligning gis selskapet fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.**
2. **Telenor East Invest AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett.**

**For Telenor Mobile Communications AS:**

1. **Skatteklagenemndas vedtak av 24. november 2011 vedrørende ligningen for Telenor Mobile Communications AS for inntektsåret 2009 oppheves. Ved ny ligning gis selskapet fradrag for utenlandsk kildeskatt etter skatteloven § 6-24.**
2. **Telenor Mobile Communications AS tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett."**

(25) Ankemotparten – *staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter* – har i det vesentlige gjort gjeldende:

(26) Ordlyden i skatteloven § 6-1 og § 6-24 taler mot å gi fradragsrett for kildeskatt betalt i utlandet. Kildeskatten er et resultat av *selve inntekten*, og den er følgelig ikke pådradd "for å erverve" den. Kildeskatt skiller seg i så måte fra for eksempel skatter og avgifter som er lagt på – er et resultat av – *virksomhet* som i sin tur genererer inntekten. Slike skatter og avgifter har karakter av omkostninger pådradd for å erverve inntekten, og er det som § 6-15, og den tidligere byskatteloven § 38 bokstav f, egentlig tar sikte på å dekke.

(27) Rt. 1928 side 1158 må forstås slik at den er begrunnet i hensynet til å avdempe virkningene av den dobbeltbeskatningen som oppstår når aksjeutbyttet først kildebeskattes i utlandet og deretter inntektsbeskattes i Norge. Dette er også oppfatningen i juridisk teori. Dobbeltbeskatning oppstår ikke når kildeskatten er oppkrevd på en inntekt som er skattefri i Norge i henhold til skatteloven § 2-38. Dermed svikter grunnlaget for å innfortolke en slik fradragsrett i § 6-24.

(28) Lest slik innebærer dommen fra 1928 en utvidende tolkning av den tidligere byskatteloven § 38 bokstav f og nåværende skattelovs § 6-15. Paragraf § 6-1 viser til § 6-15 som en av bestemmelsene som ikke bare "presiserer", men også "utvider eller innskrenker" fradragsretten for utgifter pådradd "for å erverve" inntekt. En tilsvarende henvisning til § 6-15 finnes ikke i § 6-24.

(29) Heller ikke forarbeidene til § 6-24 tilsier fradragsrett for kildeskatt. Selv om ervervs- og realisasjonsutgiftene nevnt i § 6-24 annet ledd er den eneste avgrensningen som er uttrykkelig drøftet, nevnes kildeskatt heller ikke som eksempel på utgifter som er omfattet

– dette i motsetning til "løpende eierkostnader". Dette uttrykket taler i seg selv mot at kildeskatt skulle være omfattet av fradragsretten. Det samme gjør de henvendelser som Finansdepartementet etter innføring av fritaksmodellen mottok fra næringslivet om behovet for fortsatt fradragsrett, og som ledet frem til den nye fradragsbestemmelsen. Der er det også andre typer utgifter enn kildeskatt som problematiseres. Forarbeidene inneholder videre en uttrykkelig henvisning til de øvrige vilkår i § 6-1 – og kildeskatt faller som nevnt utenfor de utgifter som er pådradd "for å erverve" inntekt.

- (30) Det symmetrihensynet som forarbeidene viser til, gjelder selskapsrettslige organisasjonsformer – fradragsretten skal være den samme enten virksomheten er organisert i ett eller flere selskaper. I motsetning til løpende eierkostnader knyttet til administrasjon og strategi, som forarbeidene uttrykkelig nevner, er manglende fradragsrett for kildeskatt i så måte nøytral. Det andre hensynet bak innføringen av fradragsretten i § 6-24 var avgrensingsproblemer for utgifter som var tilknyttet både skattepliktige og skattefrie inntekter. Manglende fradragsrett for kildeskatt skaper ikke avgrensingsproblemer.
- (31) Innføringen av treprosentregelen er ikke et argument for at kildeskatt gir fradragsrett. Beskatning av tre prosent av inntekten er langt fra tilstrekkelig til å veie opp for fratrukket kildeskatt, som gjerne ligger på 10 til 15 prosent av utbyttet.
- (32) I forbindelse med skatteopplegget for 2009 ble det videre uttalt fra departementets side at det var uaktuelt å gi kreditfradrag for kildeskatt betalt i utlandet i norsk skatt basert på treprosentregelen. Muligheten for fradrag i medhold av § 6-24 nevnes ikke, og må følgelig ha vært betraktet som en uaktuell problemstilling.
- (33) Staten ved Sentralskattekontoret for storbedrifter har nedlagt slik påstand:

**"I sak mellom Telenor East Invest AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter:**

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for alle instanser.

**I sak mellom Telenor Mobile Communications AS og staten v/Sentralskattekontoret for storbedrifter:**

1. Anken forkastes.
2. Staten tilkjennes sakskostnader for alle instanser."

- (34) *Jeg er kommet til at anken må forkastes.*
- (35) Før jeg kommer til bestemmelsen i skatteloven § 6-24 om fradragsrett for kostnader pådradd for å erverve inntekt som er skattefrie i henhold til § 2-38, altså i henhold til fritaksmetoden, skal jeg redegjøre for utviklingen i synet på fradragsrett for skatter og avgifter mer allment og for kildeskatt mer spesielt.
- (36) Aksjeutbytte er i utgangspunktet en kapitalinntekt som omfattes av hovedregelen i skatteloven § 5-1 om skatteplikt på inntekt. Det er nettoinntekten etter de fradrag

skatteloven tillater, som beskattes. Hovedregelen om fradrag er § 6-1 første ledd, der det heter:

**"Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten for kostnader som nevnt i forrige punktum er gitt i §§ 6-10 til 6-32."**

(37) Fradragsretten gjelder altså for kostnader som har slik sammenheng med skattepliktig inntekt som bestemmelsen krever.

(38) En av de spesialbestemmelsene som § 6-1 første ledd annet punktum viser til, er § 6-15. Første punktum her lyder:

**"Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke."**

(39) I den tidligere byskatteloven § 38 het det tilsvarende om fradrag:

**"Fra det antagne bruttobeløp av inntægten drages, foruten renter av skatteyderens gjæld, alle utgifter, der skjønnes at være paadrat til indtægten erhvervelse, sikrelse og vedlikeholdelse. Til avdrag kommer saaledes:**

...

**f. Skatter og avgifter, der paahviler faste eiendomme eller særskilte bedrifter eller erhverv."**

(40) Om fradrag for skatter og avgifter heter det på side 100 i innstillingen av 1904 fra komiteen som utredet nye skattelover, at etter dagjeldende rett var det meningen at "det, der anvendes til indtægten erhvervelse, sikrelse og vedligeholdelse eller med andre ord alt, som kan henføres under driftsomkostninger i videre forstand, skal komme til fradrag i indtægten". Komiteen gikk uten videre ut fra slike utgifter også i fremtiden burde komme til fradrag i bruttoinntekten. Om driftsomkostninger i form av skatter og avgifter uttaler så komiteen på side 101:

**"Som udgifter, der skal komme til fradrag i bruttoindtægten, nævner de nugjældende skattelove ikke særskilt s k a t t e r. Det antages imidlertid klart, at ogsaa efter de nugjældende regler alle slags særskatter, der hviler paa eiendomme, bedrifter og foretagender, hvis afkastning henregnes til indtægt, maa komme til afdrag som driftsomkostninger."**

(41) Som eksempel nevnes blant annet toll, eiendomsskatter og særavgifter som var lagt på enkelte former for næringsvirksomhet.

(42) På side 126 til 127 i innstillingen drøfter så komiteen om det – i motsetning til gjeldende rett både den gang og nå – burde gis fradrag også for betalt formues- og inntektsskatt. Komiteen mente at gode grunner kunne tilsi fradrag for slike skatter, "som er udgifter, der følger indtægtserhvervelsen og ikke kan undgaaes". Et flertall gikk likevel inn for at dette bare skulle gjelde for skatt til staten, mye av frykt for de konsekvenser en slik fradragsrett ville ha for kommunenes inntekter. Mindretallet fremholdt blant annet at inntektsskatt "maa forsaavidt stilles i klasse med omkostninger til indtægten erhvervelse, som den er en nødvendig, tvungen udgift til dækkelse af samfundets udredsler for at tilveiebringe de indtægtserhvervelsen betingende samfundsgoder". Men i sammenhengen fremstår dette mer som et rettspolitisk argument for at inntektsskatt i et videre perspektiv burde

likestilles med "omkostninger til inntægtens erhvervelse", enn som uttrykk for at inntektsskatt naturlig måtte forstås som slike omkostninger.

- (43) Mens byskatteloven § 38 bokstav f altså var begrunnet med at disse skattene og avgiftene var driftsomkostninger og med andre ord ble anvendt til å erverve den skattbare inntekten, var begrunnelsen for forslaget om fradragsrett for formues- og inntektsskatt en annen: Det var utgifter som *fulgte av* inntektservervelsen, og som ikke kunne unngås.
- (44) I Ot.prp. nr. 5 (1909) sluttet departementet seg på side 100 uten forbehold til komiteens forslag til ny bestemmelse om "fradrag for skatter og avgifter, der paahviler faste eiendomme eller særskilte bedrifter eller erhverv", altså det som ble § 38 bokstav f i byskatteloven. Departementet viste i den forbindelse til drøftelsen på side 101 i komiteens innstilling. Derimot gikk departementet mot å gi fradragsrett for formues- og inntektsskatt av frykt for den effekt dette ville ha på skatteinntektene. Heller ikke for statsskatt burde det være slik fradragsrett, mente departementet.
- (45) Da ny skattelov kom i 1999, er det intet som tyder på at man mente å legge noe annet i uttrykket " pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt" i § 6-1 enn det som tidligere lå i de tilsvarende formuleringene i skattelovene av 1911. Som jeg skal komme tilbake til, gjelder det samme for § 6-15.
- (46) Slik jeg forstår forhistorien til § 6-1, har man ment å holde skatt som er et resultat av – fulgte av – inntekten, med andre ord inntektsskatt, utenfor fradragsretten. Dette er også den naturlige måten å forstå ordlyden på: Kostnader som er pådradd *for å erverve* inntekt, er noe annet enn kostnader som *er et resultat av* selve inntekten – slik inntektsskatt er.
- (47) Som det har fremgått, ligger en tilsvarende avgrensning bak det som nå er § 6-15: Det er skatter og avgifter som skal betales på eiendom og virksomhet som i sin tur skaper inntekt, som man har hatt i tankene.
- (48) Jeg har vanskelig for å se at kildeskatt rent konseptuelt kommer i en annen stilling. En kildeskatt er like lite en skatt pålagt selve den eiendelen eller virksomheten som genererer inntekt, og like meget et resultat av selve inntekten, som annen inntektsskatt. At skatten bare gjelder inntekt fra en spesiell kilde, er noe annet. Det samme gjelder den omstendighet at kildeskatten er pålagt i utlandet på inntekt opptjent der. Heller ikke det gjør kildeskatten til en betingelse som må oppfylles for at aksjen skal generere avkastning for den norske skattyteren, på noen annen måte enn det som gjelder for norsk inntektsskatt.
- (49) Imidlertid har det i praksis vært slik at man likevel har ansett kildeskatt betalt på aksjeutbytte i utlandet for å være fradragsberettiget. Dette er basert på Rt. 1928 side 1158 om kildeskatt som forretningsmannen Einar W. Egeberg måtte betale i Sverige på utbytte av aksjer i svenske selskaper. Det heter på side 1160:

**"Egeberg gjør gjældende, at disse svenske skatter maa komme til fradrag i indtægten for 1921, naar de ikke som i tidligere aar var blit tilbageholdt i Sverige av hans aktieindtægter der og disse derfor uten avkortning blev opgit til beskatning her for det paagjældende aar. At negte indtægtsfradrag her under henvisning til byskattelovens § 38 f er ogsaa efter Egebergs opfatning uhjemlet, idet de svenske skatter ikke kan sidestilles med almindelige norske formues- og indtægtsskatter, men tvertimot nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f (landsskattelovens § 44 f).**



Høyesteret finder at maatte gi Egeberg medhold i disse betragtninger. Den omstændighed, at en i Norge bosat skatyder paalægges skat her i landet av indtægt, som knytter sig til virksomhet i utlandet, fritar han selvfølgelig ikke for at betale skat, som efter lovgivningen i det land, hvor virksomheten drives, der skal erlægges av indtægten. I forhold til skatlægningen i Norge antages imidlertid under saadanne forhold den i vedkommende fremmede land betalte skat at maatte betragtes som en utgift, der er paadraget til indtægten erhvervelse og derfor efter byskattelovens § 38 skal komme til fradrag ved indtægtsansættelsen, jfr. høyesteretsdom i Rt.1928 side 399."

- (50) Jeg har vanskelig for å lese dette annerledes enn at det er ønsket om å dempe virkningen av dobbeltbeskatning som har vært avgjørende for Høyesterett. Høyesterett begynner sitt resonnement med å peke på at inntekter fra skattyterens virksomhet i utlandet er skattepliktig her i landet, men at det selvsagt ikke fritar vedkommende fra sin plikt etter andre lands skatteregler til å betale skatt av samme inntekt der. Det er "under saadanne forhold" at skatten betalt i utlandet "antages ... at maatte betragtes" som en utgift til inntekts ervervelse. Dette fremstilles som en tilslutning til skattyterens anførsel om at kildeskatten, når den fører til dobbeltbeskatning, "nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f".
- (51) De noe forbeholdne formuleringene – "antages ... at maatte betragtes" og "nærmest maa betragtes" – viser etter mitt syn også at Høyesterett egentlig har ansett dette som analogisk anvendelse av skattelovens fradragsregler for å forhindre altfor urimelige utslag av dobbeltbeskatningen. Selv om Høyesterett ender opp med å vise til byskatteloven § 38 rent generelt, leser jeg videre de to avsnittene i sammenheng slik at denne tolkningen er knyttet til spesialregelen i bokstav f om – slik Høyesterett gjengir skattyterens anførsler – "særskatter paa bestemte objekter". Det er her Høyesterett i realiteten finner anknytningspunktet.
- (52) Det stemmer også med Rygh, Om Begreberne Formue og Indtægt efter skattelovene af 1911 med Tillægslove, 1923, der han på side 439, nettopp som en kommentar til bokstav f, tar opp problemet med kildeskatt og foreslår den løsningen Høyesterett aksepterte i Rt. 1928 side 1158. Dette presenterer han som "en Undtagelse" fra det skillet som bokstav f ellers bygger på, og som innebærer at formues- og inntektsskatt ikke gir fradragsrett fordi slike skatter "som Regel [vil] være at erlægge *efter* Erhvervelsen af Skatteyderens Indtægt og er følgelig at opfatte som en – om end oftest ufrivillig – Indtægts*anvendelse*". Det egentlige virkeområde for bokstav f er ifølge Rygh skatter og avgifter som er knyttet til "bestemte Formuesobjekter eller Virksomheder som saadanne" og derfor "som Regel [vil] være en nødvendig Betingelse for Udnyttelsen af Objektet eller Udøvelse af Virksomheden og ... derfor [er] naturlig at regne som Udgifter paadragne til Indtægts Erhvervelse". Ryghs formuleringer om tanken bak spesialregelen i bokstav f stemmer med synet i skattelovkomiteens innstilling fra 1904 – og for så vidt med det jeg mener at man naturlig kan utlede av selve ordlyden både innledningsvis i byskatteloven § 38 bokstav f og i någjeldende skattelov § 6-1.
- (53) Byskatteloven § 38 bokstav f gjenfinnes som nevnt nå i skatteloven § 6-15. Om denne bestemmelsen heter det i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 60:

**"Fradragsretten omfatter særskilte skatter og avgifter som er pålagt fast eiendom, virksomhet eller yrke, herunder arbeidsgiveravgift, produktavgift i fiskerinæringen, kommunal eiendomsskatt og vann- og kloakkavgift. Etter bestemmelsen kan det også**

**gis fradrag i inntekt for utenlandsk skatt. Det er da en forutsetning at skatten i utlandet ikke er kompensert gjennom kreditfradrag i norsk skatt, jf § 16-20. Ordinær norsk formues- og inntektsskatt kan ikke kreves fradratt. Bestemmelsen i § 6-15 er en presisering av hovedregelen i § 6-1, og det er en forutsetning at eventuell avkastning fra den aktuelle eiendommen eller virksomheten er skattepliktig."**

- (54) Det presiseres altså at den særlige reglen om fradrag for utenlandsk kildeskatt fortsatt skal gjelde, men dette presenteres som et tillegg – "kan det også gis fradrag" – til den fradragsretten som i utgangspunktet er omfattet av ordlyden. Når § 6-15 deretter omtales som en "presisering av hovedregelen i § 6-1", er det med henblikk på å understreke at fradragsretten forutsetter at avkastningen fra den aktuelle eiendommen eller virksomheten er skattepliktig. Jeg har vanskelig for å trekke ut av dette at lovgiver har inntatt et standpunkt om at fradragsretten for kildeskatt etter den nye loven skulle forholde seg annerledes til grunntanken bak fradragsreglene enn tilfellet var for de tidligere skattelovene.
- (55) Tilsvarende gjelder for forarbeidene til § 6-1 første ledd annet punktum, der det i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) på side 58 heter at rene utvidelser av fradragsretten først og fremst er gitt i § 6-20 og rene innskrenkninger i §§ 6-21 og 6-22, mens "[d]e øvrige bestemmelsene i §§ 6-10 til 6-32 ... i varierende grad [kan] sies å presisere fradragsretten etter hovedregelen i første ledd første punktum".
- (56) Så langt er altså min konklusjon at fradragsretten for utenlandsk kildeskatt må anses begrunnet i et ønske om å avhjelpe dobbeltbeskatning, og at denne fradragsretten er blitt ansett som knyttet til det som nå er skatteloven § 6-15 fordi man her har en bestemmelse som etter sin ordlyd blant annet gjelder fradragsrett for "skatter" knyttet til "særskilt virksomhet". Som et tiltak for å avdempe virkningene av dobbeltbeskatning er fradragsretten rimelig nok, men den lar seg vanskelig forene med grunnvilkåret for fradragsrett, som er at kostnaden skal være pådradd "for å" erverve inntekten.
- (57) Sagt på en annen måte: Skal kildeskatt betraktes som en kostnad til inntekts ervervelse, må det være fordi det aksjeutbyttet som kildeskatten er knyttet til, også er skattbar inntekt i Norge.
- (58) At dagens skattesystem til dels åpner for andre og mer effektive måter å unngå dobbeltbeskatning på, endrer etter mitt syn ikke på dette.
- (59) Dermed oppstod ikke noe problem så lenge aksjeutbyttet var skattbart i Norge. Det endret seg imidlertid i 2004 med innføringen av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Etter denne bestemmelsen er blant annet utbytte som norske selskaper mottar på aksjer i utenlandske selskaper, på visse vilkår fritatt fra skatt. Dette innebar at kostnader med tilknytning til slike inntekter ikke lenger kunne fradragsføres i medhold av skatteloven § 6-1, fordi kostnadene ikke oppfylte vilkåret om at inntekten måtte være skattbar. Praktiseringen av fradragsavskjæringen ble imidlertid i første omgang utsatt til inntektsåret 2005. I 2005 ble det reist innvendinger mot denne løsningen, og disse innvendingene ledet samme år til vedtakelsen av skatteloven § 6-24, som lyder slik:

**"(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2-38.**

**(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader."**

- (60) Bestemmelsen ble satt i kraft med virkning allerede for inntektsåret 2005.
- (61) Spørsmålet i saken er altså om kildeskatt betalt i utlandet er blant de kostnader som det kan kreves fradrag for i medhold av § 6-24.
- (62) Det er en forskjell i ordlyd mellom § 6-1 og § 6-24 ved at § 6-1 taler om kostnader "for å erverve, vedlikeholde eller sikre" inntekt, mens § 6-24 bare taler om kostnader "for å erverve" inntekt. Partene har for Høyesterett vært enige om at dette ikke har betydning for spørsmålet. Det er jeg enig i. Formuleringen i § 6-1, som også fantes i skattelovene av 1911, er ifølge innstillingen til nye skattelover fra 1904 side 100 bare en presisering av hva som er utgifter til inntekts ervervelse.
- (63) Av særlig betydning er etter mitt syn at § 6-24 ikke viser til § 6-15. Som det tidligere vil ha fremgått, er det nok slik at skatter og avgifter lagt på eiendeler og virksomhet som i sin tur genererer inntekt, er kostnader pådradd "for å erverve inntekt". Men, slik jeg også har redegjort for tidligere, kan man etter mitt syn ikke godt si det samme om kildeskatt: Det er en kostnad som er et resultat av inntekten, ikke en kostnad som er pådradd som ledd i å skape den. Dette er altså, slik jeg ser det, en fradragsmulighet som er basert på særbestemmelsen om skatter og avgifter i § 6-15, og i så måte på en svært fri forståelse av den.
- (64) Når aksjeutbyttet forutsetningsvis er skattefritt, oppstår heller ikke det dobbeltbeskatningsproblemet som, slik jeg leser Rt. 1928 side 1158, er en forutsetning for fradragsretten.
- (65) Spørsmålet er så om man av andre kilder likevel må slutte at det har vært meningen at § 6-24 skal gi fradragsrett for kildeskatt.
- (66) I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) er det redegjort for forslaget til ny § 6-24. På side 62 bemerkes det her innledningsvis om forslaget:

**"Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring."**

- (67) Denne uttalelsen trekker i retning av at § 6-24 skulle gjenopprette de fradragsmulighetene man hadde hatt tidligere. Det inkluderer kildeskatten. Men i den nærmere redegjørelsen for forslaget nevnes kildeskatt ikke. Og den begrunnelsen som gis for å gjeninnføre fradragsrett, tilsier ikke fradragsrett for kildeskatt – snarere tvert om. På side 63 gjentar man at når selskapets inntekter ikke er skattepliktige, bør kostnader som pådras for å erverve inntektene, som utgangspunkt heller ikke være fradragsberettigede. Men "hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kan likevel tilsi visse tillem্পninger i dette utgangspunktet":

**"Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og**

**hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften.**

**Som følge av at det ikke er fradragsrett for løpende eierkostnader, er det oppstått et nytt skille mellom kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Blant annet i større konsernforhold hvor det er datterselskaper i land utenfor EØS-området, som dermed ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det være vanskelig å foreta riktig fastsettelse av kostnader som vedrører skattepliktige aksjeinntekter. Dette vil for eksempel være et problem for kostnader til administrasjon og strategi."**

- (68) Det første som fremheves, er altså et symmetrihensyn – innenfor en eierkjede bør det ikke "være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften". Men kildeskatt er i så måte nøytral i forhold til den selskapsstruktur virksomheten er organisert i: Manglende fradragsrett for kildeskatt oppkrevd i utlandet vil slå likt ut enten virksomheten er organisert i ett selskap eller i flere.
- (69) Det andre hensynet er avgrensingsproblemer for kostnader som ikke klart er knyttet til en bestemt inntekt, som for eksempel administrasjonskostnadene i et konsern. Slike tilordningsproblemer oppstår ikke for kildeskatt.
- (70) Når man deretter konkluderer med at det bør innføres et "avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6-1", er det riktignok særlig den avgrensningen mot ervervs- og realisasjonskostnader som er inntatt i § 6-24 annet ledd, som kommenteres nærmere. Men det heter også:
- "Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1."**
- (71) Drøftelsen avsluttes altså med en understrekning av at vilkåret i § 6-1 om at kostnaden må være pådradd for å erverve inntekten, skal gjelde på vanlig måte.
- (72) Jeg kan etter dette ikke se at forarbeidene taler avgjørende for å anse kildeskatt oppkrevd i utlandet som fradragsberettiget i henhold til § 6-24. Snarere gir proposisjonen holdepunkter for å anse kildeskatt for å falle utenfor fradragsretten.
- (73) Jeg kan heller ikke se at innføringen av den sjablongmessige delvise reverseringen av skattefritaket i § 2-38 gjennom den såkalte treprosjentsregelen i § 2-38 sjette ledd tilsier fradragsrett for kildeskatt. I Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) side 32 der regelen foreslås, blir fradragsretten i § 6-24 igjen begrunnet med symmetri- og avgrensningshensyn, og treprosjentsregelen begrunnes med at denne fradragsretten egentlig er systemfremmed på generelt grunnlag: "Departementet legger til grunn at kostnader knyttet til skattefrie inntekter prinsipielt sett ikke bør være fradragsberettiget."
- (74) Min konklusjon blir etter dette at kildeskatt oppkrevd i utlandet ikke kan kreves fradragsført i medhold av skatteloven § 6-24, og at ankene over lagmannsrettens dom forkastes.

(75) Staten har krevd seg tilkjent sakskostnader for alle instanser. Jeg er imidlertid enig med lagmannsretten, som ikke tilkjente sakskostnader for tingrett eller lagmannsrett, i at sakene har budt på tvil, og at TEI og TMC har hatt god grunn til å prøve spørsmålet om fradragsrett for domstolene. Sakskostnader tilkjennes derfor heller ikke for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a.

(76) Jeg stemmer for denne

D O M:

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

(77) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til at ankene må tas til følge.

(78) Som førstvoterende har redegjort for, har det – i alle fall siden dommen i Rt. 1928 side 1158 – vært akseptert en fradragsrett for skatter og avgifter som norsk aksjonær betaler i anledning eierandel i utenlandsk foretak til foretakets hjemland (kildeskatt). Dette gjelder også for utenlandsk alminnelig inntekts- og formueskatt. I dommen fra 1928 var fradragsretten knyttet til daværende byskattelov § 38 f, som tilsvarer dagens skattelov § 6-15.

(79) Videre har førstvoterende redegjort for at denne fradragsretten, sammen med andre fradragsretter knyttet til inntekter som ble skattefrie ved innføringen av fritaksmetoden, falt bort da fritaksmetoden ble innført i 2004.

(80) Spørsmålet som saken reiser, er om fradragsretten for kildeskatt var blant de fradragsretter som ble gjeninnført i 2005 ved vedtakelsen av skatteloven § 6-24, eller om den ble holdt utenfor.

(81) Om hvilke fradrag som skulle gjeninnføres heter det i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 62:

**"Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6-1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlige ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endringer."**

(82) Utenlandsk kildeskatt var utvilsomt regnet blant de "eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført". Den eneste gruppen av eierkostnader som det ifølge proposisjonen ikke ble foreslått endring i, var således "kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader", jf. skatteloven § 6-24 andre ledd. Det er ikke noe sted i proposisjonen gitt uttrykk for at fradragsretten for kildeskatt ikke skulle gjeninnføres.

Med det generelle utgangspunktet som her er formulert for hvilke fradrag som skulle gjeninnføres, er det ingen indikasjon på at dette ikke skulle gjelde kildeskatten ved at den ikke særskilt er nevnt, slik jeg forstår at førstvoterende mener.

- (83) Hvilke eierkostnader som skal komme til fradrag, er i proposisjonen på side 63 nærmere presisert på følgende måte:

**"Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1."**

- (84) Jeg forstår det som her sies slik at rekkevidden av fradragsretten vil være den samme som etter skatteloven § 6-1. Denne forståelsen følger også av at det avgjørende kriteriet for fradragsretten har tilnærmet samme formulering i § 6-24 første ledd som i § 6-1 første ledd første punktum.

- (85) Som nevnt er fradragsretten for kildeskatt knyttet til § 6-15. Spørsmålet blir da om proposisjonens henvisning til "det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6-1" også omfatter fradragsretten etter § 6-15.

- (86) Om innholdet i § 6-15 heter det i Ot.prp. nr. 86 (1997–1998) side 60:

**"Fradragsretten omfatter særskilte skatter og avgifter som er pålagt fast eiendom, virksomhet eller yrke, herunder arbeidsgiveravgift, produktavgift i fiskerinæringen, kommunal eiendomsskatt og vann- og kloakkavgift. Etter bestemmelsen kan det også gis fradrag i inntekt for utenlandsk skatt. Det er da en forutsetning at skatten i utlandet ikke er kompensert gjennom kreditfradrag i norsk skatt, jf. § 16-20. Ordinær norsk formues- og inntektsskatt kan ikke kreves fradratt."**

- (87) Om bestemmelsens forhold til § 6-1 uttales det:

**"Bestemmelsen i § 6-15 er en presisering av hovedregelen i § 6-1."**

- (88) At § 6-15 er en presisering av § 6-1 betyr at skatter og avgifter som omfattes av § 6-15, er å betrakte som kostnader som er pådratt for å erverve inntekt på lik linje med det som følger av § 6-1. Her har jeg en noe annen forståelse av uttalelsen enn førstvoterende. Det samme gjelder merknaden til § 6-1 på side 58 i proposisjonen, som førstvoterende viser til.

- (89) Når fradragsretten etter § 6-15 bare er en presisering av hovedregelen i § 6-1, kan jeg vanskelig forstå det annerledes enn at henvisningen i proposisjonen til § 6-1 også må gjelde fradragsretten etter § 6-15. Også i motsetning til førstvoterende, kan jeg ikke se at det er noe i formuleringen i det jeg her har sitert, som indikerer at fradragsretten for utenlandsk skatt står i en annen stilling enn fradragsretten for de øvrige skatter og avgifter som er hjemlet i bestemmelsen.

- (90) Jeg finner det derfor nokså klart at ordlyden i § 6-24 første ledd, sammenholdt med § 6-1, jf. § 6-15 og slik forholdet mellom disse bestemmelsene er forklart i forarbeidene,

må lede til at de ankende parter har fradragsrett for kildeskatt i samsvar med den nedlagte påstanden.

(91) Når førstvoterende er kommet til et annet resultat, har det sammenheng med at han anser fradragsretten for utenlandsk skatt for å være begrunnet i hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, noe som i så fall fratar utenlandsk skatt karakteren av å være en "kostnad som pådras for å erverve inntekt", jf. ordlyden i § 6-24 første ledd. Jeg er ikke enig i dette.

(92) Fradragsrett for utenlandsk skatt ble behandlet i teorien av Rygh, Om begreberne formue og indtægt efter skattelovene av 1911 med tillægslove (Kristiania 1923). Om den skattemessige behandling av kildeskatt betalt for inntekt av virksomhet i utlandet som også er skattepliktig i Norge, uttaler han:

**"[H]er synes det naturligt at anse den i Udlandet betalte Skat som en nødvendig Udgift for der at kunne vinde den til Norge skattepligtige Indtægt og følgelig tillade den fradraget ved Ligningen i Norge; saa er vistnok ogsaa Praxis."**

(93) Som det framgår ser ikke Rygh fradragsretten som utslag av et dobbeltbeskatningssynspunkt, men som en "nødvendig Udgift" for en utenlandsk inntekt som blir skattepliktig i Norge.

(94) Jeg leser dommen i Rt. 1928 side 1158 slik at Høyesterett så dette på samme måte, og viser særlig til det jeg nå siterer:

**"At negte indtægtsfradrag her under henvisning til byskattelovens § 38 f er også efter Egebergs opfatning uhjemlet, idet de svenske skatter ikke kan sidestilles med almindelige norske formues- og indtægtsskatter, men tvertimot nærmest maa betragtes som særskatter paa bestemte objekter i likhet med de skatter, som særskilt nævnes i byskattelovens § 38 f (landsskattelovens § 44 f)."**

(95) Høyesterett sa seg enig i disse betraktningene. Etter å ha påpekt at en inntekt av virksomhet i utlandet som kommer til beskatning i Norge "selvfølgelig" ikke fritas for skatt i det landet virksomheten drives, uttaler Høyesterett:

**"I forhold til skatlægningen i Norge antages imidlertid under saadanne forhold den i vedkommende fremmede land betalte skatt at maatte betragtes som en utgift, der er paadraget til indtægtens erhvervelse og derfor efter byskattelovens § 38 skal komme til fradrag ved indtægtsansættelsen, jfr. høiesteretsdom i Rt. 1928 side 399."**

(96) Formuleringen "under saadanne forhold" må ses på bakgrunn av at det her for utenlandske skatter ble etablert en annen regel enn det som gjaldt for "almindelige norske formues- og indtægtsskatter".

(97) Som det framgår anså også Høyesterett kildeskatten som en kostnad på linje med de skatter og avgifter som var hjemlet i § 38 f. At dette ble betraktet som en kostnad som etter skatteloven må komme til fradrag, understrekes ved å karakterisere den som "en utgift, der er paadraget til indtægtens erhvervelse" og henvisningen til byskatteloven § 38, som var dagjeldende skattelovs parallell til dagens § 6-1. Dobbeltbeskatningssynspunkt er ikke nevnt. Derimot bygger resonnementet på den betraktning at det er nettoinntekten av

den utenlandske inntekten som skal komme til beskatning i Norge, og da må skatten betalt i utlandet trekkes fra. I dette ligger også parallellen til Rt. 1928 side 399, som det henvises til, og som gjaldt utenlandske særskatter.

- (98) Høyesteretts resonnement avspeiler også en reell forskjell på virkningen av utenlandsk og norsk skatt. Mens utenlandsk skatt betraktes som en kostnad pådratt forut for at inntekten kommer til beskatning i Norge, er den norske skatten en konsekvens av at inntekten er skattbar i Norge.
- (99) Jeg kan etter dette ikke se at det er grunnlag verken i lovens ordlyd, forarbeider eller forhistorie for en antakelse om at fradragsretten for kildeskatt bygger på hensynet om å unngå dobbeltbeskatning. Det er kildeskatten som en kostnad ved inntektserverv på linje med de øvrige skatte- og avgiftskostnadene som omfattes av § 6-15, som dominerer rettskildet. Dette må da være avgjørende for lovtolkningen, selv om utenlandsk inntektsskatt isolert sett har en annen karakter enn særskattene.
- (100) Førstvoterende har videre vist til at kildeskatten etter sin karakter ikke ligger innenfor det som var hovedintensjonen med å gjeninnføre fradragsretten for kostnad som pådras for å erverve inntekter som kommer inn under fritaksmodellen, nemlig symmetri- og avgrensningshensyn. Slik § 6-24 er formulert, må dette gjelde for en rekke fradragsberettigede kostnader, og jeg kan derfor ikke se at dette er noe argument for å utelukke kildeskatten fra fradragsretten.
- (101) Det kan nok hevdes at en fradragsrett for kildeskatt i skattefri inntekt gir resultater som kan synes vanskelig å begrunne. Men dette vil kunne være tilfelle også for andre fradragsposter som faller utenfor de forhold som lå til grunn for gjeninnføringen av fradragsretten. Denne svakheten ved ordningen er imidlertid ment å bli fanget opp av sjablongregelen om inntektsføring av tre prosent av den skattefrie inntekten. Jeg viser til førstvoterendes redegjørelse.
- (102) Dersom tre prosent-regelen i for liten grad korrigerer for virkningen av fradragsretten for kildeskatten, er dette et forhold som bør rettes opp ved lovendring. Dette ble ikke gjort verken ved gjeninnføringen av fradragsretten i 2005, eller ved innføringen av tre prosent-regelen i 2009. Jeg kan da vanskelig se at det foreligger tilstrekkelig rettskildemessig grunnlag for å tolke loven slik at kildeskatten likevel faller utenfor fradragsretten.
- (103) På denne bakgrunn stemmer jeg for at skatteklagenemndas vedtak av 26. oktober 2011 og 24. november 2011 oppheves.
- (104) Dommer **Indreberg:** Jeg er det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dømmer Tønder.
- (105) Dommer **Kallerud:** Jeg er det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bull.
- (106) Dommar **Utgård:** Det same.



(107) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ankene forkastes.
2. Sakskostnader for Høyesterett tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: