



# NORGES HØYESTERETT

Den 11. november 2015 avsa Høyesterett dom i

**HR-2015-02257-A, (sak nr. 2014/2250), sivil sak, anke over dom,**

Ventor Sp. Zoo

PUH BRV Multi

A og øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo, jf.  
liste

B og øvrige ansatte i PUH BRV Multi, jf. (advokat Stein Nygaard – til prøve)  
liste

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for  
utenlandssaker

(Regjeringsadvokaten v/advokat Sture  
Nilsson)

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

- (1) Dommer **Bårdsen**: Saken gjelder gyldigheten av ligningsvedtak og vedtak om arbeidsgiveravgift. Tvisten knytter seg til den skattemessige verdien av fordelene ved fri kost for et stort antall polske arbeidstakere som i årene 2007 og 2008 var utleid fra to polske foretak til norske selskaper for å utføre arbeid i Norge. Spørsmålet er om satsen for verdsettelse av fordelene ved fri kost – som for pendlere knytter verdsettelsen til sparte utgifter til kost i hjemmet – skulle ha vært fraveket fordi den faktiske besparelsen i Polen var vesentlig lavere enn satsen. Dette ville i tilfelle kunne gi en tilsvarende reduksjon i arbeidsgiveravgiften.
- (2) De polske selskapene Ventor Sp. Zoo og PUH BRV Multi drev med utleie av polske arbeidstakere til norske selskaper, til sammen omkring 1 500 i hvert av de to årene saken gjelder. Arbeidstakerne pendlet til Norge og mottok fri kost fra arbeidsgiverne. De var skattepliktige her og ble ved ligningene fordelsbeskattet for kostbesparelse i hjemmet.

Den skattepliktige fordelten ble beregnet ut fra satsen for fri kost, som fastsettes årlig av Skattedirektoratet.

- (3) Sentralskattekontoret for utenlandssaker traff 14. februar 2011 vedtak basert på at ligningen av de polske arbeidstakerne skulle foretas etter Skattedirektoratets satser for verdien av spart kost i hjemmet, som er de samme uavhengig av kostnadsnivået i det landet som skattyteren pendler fra. Selskapenes arbeidsgiveravgift ble beregnet på det samme grunnlaget, jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd første punktum. Etter klage traff Skatteklagenemda ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker 14. desember 2012 fire vedtak hvor lignings- og avgiftsvedtakene ble opprettholdt.
- (4) Vantor Sp. Zoo og ansatte i selskapet, samt PUH BRV Multi og ansatte i det selskapet, reiste i juli 2013 hver sin sak mot staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker med krav om at ligningen for de ansatte for 2007 og 2008 skulle oppheves. Liste over de ansatte som er parter i saken, fremgår av advokat Nygaards prosesskriv 28. oktober 2013 til Stavanger tingrett. Det ble gjort gjeldende at ny ligning måtte baseres på at spart kost i hjemmet skulle verdsettes ut fra polsk kostnadsnivå, ikke Skattedirektoratets faste satser. I begge søksmålene ble det krevd at de parallelle vedtakene for arbeidsgiveravgift for de to polske foretakene skulle oppheves.
- (5) Stavanger tingrett, som forente søksmålene, avsa 8. januar 2014 frifinnende dom og tilkjente staten sakskostnader. Gulating lagmannsrett forkastet ankene fra selskapene og de ansatte ved dom 13. oktober 2014. Også for lagmannsretten ble staten tilkjent sakskostnader.
- (6) Vantor Sp. Zoo og ansatte i selskapet, samt PUH BRV Multi og ansatte i det selskapet, har anket til Høyesterett for så vidt gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse.
- (7) Saken står i hovedsak i samme stilling for Høyesterett som for tidligere instanser, likevel slik at det nå ikke gjøres gjeldende at de omtvistede vedtakene er i strid med EØS-rettslige eller andre diskrimineringsforbud. Slike spørsmål har derfor ikke vært prosedert eller problematisert for Høyesterett.
- (8) De ankende parter – *Vantor Sp. Zoo, PUH BRV Multi, A og andre ansatte i Vantor Sp. Zoo samt B og andre ansatte i PUH BRV Multi* – har i korte trekk gjort gjeldende:
- (9) De fire vedtakene i saken – to om beregning av arbeidsgiveravgift og to om ligningen av de ansatte – er basert på uriktig rettsanvendelse og må derfor kjennes ugyldige.
- (10) Det er et skatterettslig grunnprinsipp at fordeler skal verdsettes ut fra sin virkelige verdi, jf. skatteloven § 5-12 andre ledd sammenholdt med § 5-3, som viser til "omsetningsverdien". De personlige skattyterne i saken her er imidlertid beskattet for fordelten ved sparte utgifter til kost i hjemmet, basert på sjablonregler som ikke tar hensyn til at levekostnadene i Polen – hvor skattyterne har sitt hjem – er vesentlig lavere enn i Norge. De er dermed beskattet for en høyere verdi enn omsetningsverdien. Et visst spenn mellom omsetningsverdi og verdsettelse etter sjabloner må aksepteres. Men det går en grense. Og den grensen er passert i saken her, ettersom fordelten i realiteten mest sannsynlig bare er verd en fjerdedel av den verdi som er beskattet.

- (11) Skatteloven § 5-12 tredje ledd om beskatning basert på faste satser må på denne bakgrunn tolkes innskrenkende, av hensyn til sammenhengen mellom verdsettelsesreglene og alminnelige skatterettslige prinsipper. Dette er også påkrevd for å hindre et urimelig resultat. Satsene er fastsatt ut fra norske forhold. De passer dårlig i et lavkostland som Polen. Satsene leder i realiteten til beskatning av fiktive inntekter. Det fremgår uttrykkelig av Skattedirektoratets meldinger om trekkberegning både for 2007 og 2008 at det er anledning til å fravike satsene i særlige tilfeller. Administrative hensyn har liten vekt. Det er lett å innhente informasjon om kostnadsnivået i Polen.
- (12) Ligningsloven § 7-1 første ledd andre punktum gir anledning til å fravike takseringsreglene ved ligningen dersom "forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen". Det er ut fra forarbeidene til ligningsloven uklart om § 7-1 første ledd andre punktum gjelder satsene for sparte utgifter til kost i hjemmet. Men prinsippet som bestemmelsen gir uttrykk for – at satsene kan fravikes når spriket blir for stort – får uansett anvendelse per analogi.
- (13) Ventor Sp. Zoo, PUH BRV Multi, A og andre ansatte i Ventor Sp. Zoo, samt B og andre ansatte i PUH BRV Multi har lagt ned slik påstand:

**"Sak Ventor Sp. Zoos ansatte:**

1. **Ligningen for A og de øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny ligning skal kostbesparelsen fastsettes til polsk kostnadsnivå.**
2. **Den norske Stat dømmes til å betale A og de øvrige ansatte i Ventor Sp. Zoo sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.**

**Sak B, og de øvrige ansatte i PUH BRV Multi:**

1. **Ligningen for de ansatte i PUH BRV Multi for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny ligning skal kostbesparelsen fastsettes til polsk kostnadsnivå.**
2. **Den norske Stat dømmes til å betale B, og de øvrige ansatte i PUH BRV Multi sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.**

**Sak Ventor Sp. Zoo:**

1. **Fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for Ventor Sp. Zoo for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny fastsettelse legges til grunn den nye inntektsfastsettelsen for de ansatte.**
2. **Den norske Stat dømmes til å betale Ventor Sp. Zoo sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett.**

**Sak PUH BRV Multi:**

1. **Fastsettelsen av grunnlaget for arbeidsgiveravgiften for PUH BRV Multi for 2007 og 2008 oppheves som ugyldig. Ved ny fastsettelse legges til grunn den nye inntektsfastsettelsen for de ansatte.**
2. **Den norske Stat dømmes til å betale PUH BRV Multi sakens omkostninger for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."**

- (14) Ankemotparten – *staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker* – har i korte trekk gjort gjeldende:

- (15) Lagmannsrettens dom er riktig både i resultat og begrunnelse. Gjenstanden for beskatning er fri kost, som for pendlere verdsettes ut fra kostbesparelsen i hjemmet etter Skattedirektoratets sats. Systemet med sjablonmessig verdsettelse har klar hjemmel i skatteloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter. Ordningen er et resultat av et lovgivervalg. Den har gode reelle grunner for seg.
- (16) Sjablonmessig verdsettelse etter § 5-12 tredje ledd er et uttrykkelig og nøye regulert unntak fra hovedregelen om verdsettelse etter omsetningsverdi i § 5-12 andre ledd, jf. § 5-3. Det kan da ikke være grunnlag for en innskrenkende tolkning av skatteloven § 5-12 tredje ledd av hensyn til alminnelige skatterettslige prinsipper om verdsettelse etter omsetningsverdi. Heller ikke den muligheten til å fravike satsene som fremgår av Skattedirektoratets meldinger om trekkberegning for 2007 og 2008, åpner for noe mer enn fravikelse helt unntaksvis ut fra særlige individuelle forhold. Det er en lovgiveroppgave å vurdere behovet for generelle verdsettelsesregler for større grupper, herunder for pendlere fra lavkostland.
- (17) Ligningsloven § 7-1 første ledd andre punktum, som åpner for å fravike takseringsregler ved ligningen, gjelder ikke satser for trekkpliktige ytelser, som ikke er fastsatt med hjemmel i ligningsloven § 7-1 første ledd. Bestemmelsen åpner dessuten kun for fravik i individuelle tilfeller. Den kan ikke benyttes til å fravike satsene for en hel gruppe av skattytere.
- (18) Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker har lagt ned slik påstand:
1. **Anken forkastes.**
  2. **Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."**
- (19) *Jeg er kommet til at ankene ikke fører frem.*
- (20) De polske arbeiderne som saken gjelder, var skattepliktige til Norge i 2007 og 2008. De hadde rett til fradrag for merutgifter til kost ved pendling fra sine hjem i Polen til Norge, samtidig som de mottok fri kost fra arbeidsgiver. Saken gjelder den skattemessige verdsettelsen av denne fordel.
- (21) Fri kost for ansatte utgjør en skattepliktig naturalytelse – en fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-1, § 5-10 bokstav a og § 5-12. Etter § 5-12 andre ledd skal naturalytelser som hovedregel verdsettes etter omsetningsverdien, jf. § 5-3. Dette gjelder likevel ikke ved verdsettelsen av "fri kost og losji", jf. skatteloven § 5-12 tredje ledd. I stedet skal ved ligningen benyttes "den verdien som er fastsatt for beregningen av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven".
- (22) Saken gjelder ligningsårene 2007 og 2008. Det er ved den ligningsmessige behandlingen, og også ved den rettslige prøvingen i ting- og lagmannsretten, lagt til grunn at det for 2008 er skattebetalingsloven av 2005 som får anvendelse. Det følger imidlertid av denne lovens overgangsbestemmelse i § 19-1, med tilhørende ikrafttredelsesforskrift, at det er skattebetalingsloven av 1952 som får anvendelse også for ligningsåret 2008. På de punktene som har interesse for saken her, er 1952-lovens løsninger fullt ut videreført i 2005-loven. Jeg viser spesielt til § 5-8 andre ledd og til skattebetalingsforskriften § 5-8-10

og § 5-8-13. I det videre refererer jeg til de tidligere regler fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven av 1952.

- (23) Skattebetalingsloven av 1952 § 6 nr. 2 sa at naturalytelser skulle tas med ved arbeidsgivers trekkberegning "i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter". Etter forskrift om forskuddstrekk i naturalytelser 21. juni 1993 nr. 546 § 2-1 andre ledd, skulle arbeidsgiver bygge på satsene fastsatt av Skattedirektoratet. For 2007 var satsen 71 kroner per døgn, jf. Skattedirektoratets melding 1/2007 punkt 1 og forskrift om takseringsregler til bruk ved likningen for inntektsåret 2007 § 1-2-17. For 2008 var satsen satt til 73 kroner per døgn, jf. Skattedirektoratets melding 1/2008 punkt 1 og forskrift om takseringsregler til bruk ved likningen for inntektsåret 2008 § 1-2-17.
- (24) For *pendlere* med krav på fradrag for merutgifter til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, skulle det likevel ikke foretas forskuddstrekk for fordelen ved fri kost, jf. forskrift om forskuddstrekk i naturalytelser § 2-1 sjette ledd. I stedet skulle det foretas trekk for *kostbesparelse i hjemmet*, jf. forskriften § 2-4 første ledd. Etter § 2-4 tredje ledd skulle så verdsettelsen også her skje "etter Skattedirektoratets sats fastsatt for vedkommende inntektsår for fri kost (alle måltider) etter § 2-1 første ledd i denne forskrift". Verdien ble dermed den samme som om verdien av fri kost var beregnet direkte med hjemmel i § 2-1 også for pendlere, henholdsvis 71 og 73 kroner for 2007 og 2008.
- (25) I skatteloven § 6-13 tredje ledd er det hjemmel for å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene om skatt ved opphold utenfor hjemmet, herunder "om fradrag for merutgifter for personer med hjem i EØS-området". Forskrift nr. 1158 av 19. november 1999 til utfylling og gjennomføring av skatteloven har noen slike regler i § 6-13-10 til § 6-13-12. Disse bestemmelsene gjør ingen endringer for pendlere fra andre EØS-stater for så vidt gjelder verdsettelsen av fri kost.
- (26) Strukturen i regelverket er ikke den enkleste. Men det er likevel ikke tvil om at loven og forskriftene gir en utvetydig anvisning på at for pendlere skal fordelen ved fri kost beskattes som kostbesparelse i hjemmet etter de satsene som er fastsatt av Skattedirektoratet for verdsettelsen av fordelen ved fri kost. Ettersom det ikke er gitt særskilte regler om pendlere fra utlandet, heller ikke fra EØS-området, må utgangspunktet da være at det er de samme satsene som gjelder uavhengig av hvor arbeidstakeren pendler fra.
- (27) De ankende parter har gjort gjeldende at skatteloven § 5-12 tredje ledd må tolkes *innskrenkende*, i den forstand at man likevel ikke skal fastsette verdien av fri kost etter det systemet denne bestemmelsen med tilhørende forskrifter anviser, dersom gapet mellom Skattedirektoratets satser og de reelle verdiene blir urimelig stort.
- (28) Jeg ser ikke grunnlag for en slik lovforståelse. Lovens ordlyd gir ingen indikasjoner på at § 5-12 tredje ledd ikke gjelder dersom avstanden mellom satsen og omsetningsverdi blir for stor. Systematikken i loven er dessuten helt klar; sjablonmessig verdsettelse etter § 5-12 tredje ledd står som et uttrykkelig og gjennomregulert unntak fra verdsettelse ut fra omsetningsverdi, jf. § 5-12 andre ledd, jf. § 5-3. Formålet med faste satser, herunder behovet for administrativ forenkling for arbeidsgiver og ved den ligningsmessige behandlingen, taler mot den lovforståelse de ankende parter gjør gjeldende. Forarbeidene

gir heller ikke holdepunkter for at § 5-12 tredje ledd skal leses med en slik reservasjon som de ankende parter tar til orde for.

- (29) I Skattedirektoratets melding 1/2007 punkt 1 i.f. og melding 1/2008 punkt 1 i.f. – der satsene er fastsatt – heter det:

**"Dersom satsane for kost og losji i særlege tilfelle skulle verke klårt urimelege, kan ytingene setjast til ein lågare verdi ved likninga. Det er føresetnaden at denne ordninga skal reserverast heilt spesielle tilfelle og difor berre kunne nyttast unntaksvis."**

- (30) At Skattedirektoratet har tatt inn en slik særskilt reservasjon i selve meldingen om satsene, bekrefter etter mitt syn at det ikke er rom for en innskrenkende tolkning av skatteloven § 5-12 tredje ledd, som i tilfelle ville måtte åpne for å fravike satsene i større utstrekning enn det Skattedirektoratet selv har lagt til grunn ved fastsettelsen av satsene.

- (31) For så vidt gjelder rekkevidden av unntaket i Skattedirektoratets meldinger for 2007 og 2008, har jeg festet meg ved at fravikelse forutsetter at satsene "i særlege tilfelle skulle verke klårt urimelege", og at unntaket tar sikte på de helt spesielle tilfeller. Jeg har ikke grunnlag for å ta stilling til om lovens ordninger er urimelige ut fra virkningene av den samlede regulering og de forskjellige hensynene som gjør seg gjeldende. For meg er det sentrale at Skattedirektoratet har valgt å bruke én felles sats for alle grupper, selv om satsen ikke vil være like dekkende for alle gruppene. Reservasjonen i Skattedirektoratets meldinger tar, slik jeg forstår den, ikke sikte på å rokke ved dette grunnleggende systemvalget – det åpnes ikke for å gjøre alminnelige unntak på gruppenivå. Behovet for generelle ordninger eller unntak – herunder om det skal gjelde differensierte satser avhengig av kostnadsnivået i pendlerens hjemland – faller altså utenfor rammen av de vurderinger som skal foretas i forbindelse med den enkelte ligning.

- (32) De ankende parter har vist til ligningsloven § 7-1 første ledd, som lyder:

**"Departementet fastsetter takseringsregler for formues-, inntekts- og fradragposter som må fastsettes ved skjønn. De legges til grunn ved ligningen med mindre forholdene i den enkelte sak tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen."**

- (33) Jeg minner om at Skattedirektoratets satser er fastsatt med hjemmel i skattebetalingsloven § 6 nr. 2, ikke ligningsloven § 7-1. Etter ordlyden i § 7-1 første ledd andre punktum får bestemmelsen derfor ikke anvendelse på disse satsene; første ledd andre punktum refererer til de takseringsreglene som er fastsatt med hjemmel i første ledd første punktum.

- (34) Forarbeidene til ligningsloven bekrefter at, og forklarer i noen grad også hvorfor, satsene fastsatt av Skattedirektoratet faller utenfor. Jeg viser til Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 94, som inneholder spesialmotiver til § 7-1, hvor det også sies noe om forholdet til den tidligere skattelov § 80 nr. 2, som nå er avløst av § 5-12:

**"Spørsmålet om takseringsregler kommer i ulik stilling for skjønsspørsmål som gjelder inntekt av trekkpliktig arbeid og for andre skjønsspørsmål. Arbeidslønn i form av naturalytelser, overskudd på utgiftsgodtgjøringer og fradrag for spesielle utgifter i forbindelse med lønnet arbeid må, under en fremtidig lønnskattordning, fastsettes som grunnlag for arbeidsgiverens trekkberging. Som ledd i forberedelsen av lønnskatten er det allerede gitt regler om slike skjønsspørsmål i skattelovens § 80 nr. 2 og skattebetalingslovens §§ 5 og 6. Som nevnt i avsnitt 10.2 om skattelovens § 80 nr. 2, foreslår departementet at denne bestemmelse blir stående i skatteloven for å tilpasses de**

regler som gis om lønsskatt. I ligningsloven tar departementet derfor opp spørsmålene om takseringsregler bare i den utstrekning de gjelder annet enn inntekt av trekkpliktige arbeidsforhold."

- (35) De ankende parter har argumentert for at prinsippet i ligningsloven § 7-1 første punktum i hvert fall må få analogisk anvendelse, basert på systembetraktninger og rimelighetshensyn. Jeg er ikke overbevist. Forarbeidene til § 7-1 åpner ikke for noen analogisk bruk. Dessuten angir, som jeg allerede har redegjort for, Skattedirektoratets meldinger for 2007 og 2008 selv vilkårene for å fravike satsene i individuelle tilfeller. Dette er også referert mer eller mindre direkte i Lignings-ABC for 2007/2008 side 756 i avsnitt 3.23.1. Det er da lite naturlig å supplere dette med en analogisk anvendelse av ligningsloven § 7-1.
- (36) Jeg har for øvrig vanskelig for å se at § 7-1, dersom den var anvendelig, ville tilføre noe ytterligere av betydning i saken her: Også denne er begrenset til fravikelse fra satsene i individuelle tilfeller, når den referer til de konkrete forholdene "i den enkelte sak". Bestemmelsen gir ikke rom for ved ligningen å fastsette generelle ordninger for bestemte grupper, herunder for pendlere fra lavkostland.
- (37) Ankene må etter dette forkastes.
- (38) Jeg ser ikke grunn til å gjøre noen endring i lagmannsrettens avgjørelse om sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Staten bør etter mitt syn også tilkjennes erstatning for sine sakskostnader for Høyesterett, jf. tvisteloven § 20-2 første ledd. I tråd med kostnadsoppgaven bør det tilkjennes 164 700 kroner.
- (39) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Ankene forkastes.
  2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Venter Sp. Zoo og de ansatte i henhold til liste, og PUH BRV Multi og de ansatte i henhold til liste, én for alle og alle for én til staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker  
164 700 – etthundreogsekstifiretusensjuhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.
- (40) Dommer **Falch:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (41) Dommer **Bull:** Likeså.
- (42) Dommer **Øie:** Likeså.
- (43) Dommar **Utgård:** Det same.

(44) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ankene forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler Vantor Sp. Zoo og de ansatte i henhold til liste, og PUH BRV Multi og de ansatte i henhold til liste, én for alle og alle for én til staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker  
164 700 – etthundreogsekstifiretusensjuhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dommen.

Riktig utskrift bekreftes: