



NORGES HØYESTERETT

Den 11. mai 2016 avsa Høyesterett dom i

HR-2016-01050-A, (sak nr. 2015/1950), sivil sak, anke over dom,

A

Norsk Hydro ASA (partshjelper)

(advokat Finn Backer-Grøndahl)

mot

Staten v/Skatt øst

(Regjeringsadvokaten v/advokat Ida Thue)

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

- (1) Dommer **Noer**: Saken gjelder beregningen av brutto skattepliktig inntekt for en arbeidstaker med en såkalt nettolønnsavtale.
- (2) A arbeidet for Norsk Hydro ASA (Hydro) i Qatar i 2011. A var globalskattepliktig til Norge, og skulle betale skatt av all formue og inntekt i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (9). Han var frivillig innmeldt i folketrygden mens han arbeidet i Qatar, og pliktet derfor også å betale trygdeavgift. I utgangspunktet skulle han dermed betale alminnelig inntektsskatt med 28 prosent, toppskatt med inntil 12 prosent og trygdeavgift med 7,8 prosent. Arbeidsgiver skulle i tillegg svare arbeidsgiveravgift med 14,1 prosent.
- (3) As lønnsinntekt var ikke skattepliktig i Qatar. Han skulle derfor ikke betale skatt til Qatar.
- (4) Skatteloven § 2-1 (10) – gjerne kalt *ettårsregelen* – slår fast at skatt på utenlandsinntekt kan kreves nedsatt svarende til den skatten som faller på utenlandsinntekten, når arbeidstakeren har oppholdt seg sammenhengende minst 12 måneder i utlandet og enkelte andre vilkår er oppfylt. A oppfylte disse vilkårene.
- (5) Hydro hadde inngått en *nettolønnsavtale* med A. Avtalen betydde at Hydro i tillegg til lønn skulle betale As skatter og avgifter til Norge og Qatar. Formålet med slike nettolønnsavtaler er at arbeidstaker skal ha sikkerhet for hva han får utbetalt i lønn. Arbeidsgiver påtar seg derfor risikoen for de skatterettslige følger for arbeidstaker av arbeid i utlandet.

- (6) Jeg siterer de avtalebestemmelsene i avtalen mellom A og Hydro som regulerte dette. Under overskriften "Terms and conditions" i avtalen het det:

"As shown in the attached calculation sheet, the total annual net compensation during international service will be to the value of NOK 1,758,049 payable from Norway, and be based on the company policy for net compensation to assignees on international assignments."

- (7) Beløpet ble seinere oppjustert til om lag 2,3 millioner (2 270 532) kroner.
- (8) Dersom A ble ilagt restskatt skulle Hydro betale den, og motsatt var det Hydro som skulle få eventuell tilbakebetaling av skatt:

"Provided the assignee co-operates fully with the tax compliance procedures, the Employer will pay all income tax due on the assignee's compensation and benefits directly associated with the assignment. Any tax refund received by the assignee will therefore be the property of the Employer."

- (9) A og Hydro er enige om at nettolønnsavtalen bare har virkning mellom dem, og at A selv var skattesubjekt og ansvarlig for å oppgi og betale eventuell skatt til Norge.
- (10) A fikk i 2011 om lag 2,3 millioner kroner i lønn og rundt 80 000 kroner tilsvarende verdien av fri bil fra Hydro. I tillegg dekket Hydro beregnet trygdeavgift for ham.
- (11) Ved ligningen av arbeidstakere på nettolønn i utlandet skal det i følge skatteetatens retningslinjer foretas en såkalt *oppgrossing* av arbeidstakers inntekt, jf. Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver 2011 side 52. Dette innebærer at nettolønna *omregnes til bruttoinntekt*. Bakgrunnen for oppgrossingen er at arbeidsgivers dekning av arbeidstakerens skatter og avgifter er en skattepliktig fordel. Og også skatten på denne fordelen – som arbeidsgiver betaler – er en skattepliktig fordel osv. Skatteetaten har utarbeidet oppgrossingstabeller til hjelp for å beregne dette.
- (12) Spørsmålet i saken er hvordan oppgrossingen skal skje. Nærmere bestemt er spørsmålet *hvilke inntektsfordeler* som skal danne grunnlag for omregningen fra netto- til bruttolønn.
- (13) As syn er at oppgrossingen bare skal skje med de faktisk ilignede skatter og avgifter som Hydro dekker for ham. Bruttoinntekten utgjør da nettoinntekt oppgrosset med trygdeavgift beregnet ut fra nettolønna.
- (14) Statens syn er at oppgrossingen i tillegg må ta hensyn til hva Hydro skulle ha betalt i skatt uten skattenedsettelse etter ettårsregelen, med andre ord med hypotetisk beregnet alminnelig inntektskatt og toppskatt. Bruttoinntekten etter en slik oppgrossing blir på om lag 4,3 millioner kroner, noe som er ca. 1,6 millioner mer enn om bruttoinntekt beregnes slik A mener er riktig.
- (15) Hydro mente skatteetatens syn på hvordan oppgrossingen skulle skje for A ikke var riktig, siden han ikke skulle svare skatt hverken til Norge eller utlandet. Selskapet sendte likevel inn lønnsinnberetning i samsvar med skatteetatens syn.
- (16) Innberettet beløp på om lag 4,3 millioner (4 313 733) kroner ble lagt til grunn av skattemyndighetene som As bruttoinntekt fra Qatar for 2011. Beløpet dannet grunnlaget

for beregningen av As samlede skatt samt for trygdeavgiften og for Hydros betaling av arbeidsgiveravgift.

- (17) Ved ligningen fikk så A fradrag i skatten med det beløpet han måtte ha betalt i inntekts- og toppskatt dersom ettårsregelen ikke hadde kommet til anvendelse.
- (18) Partene er enige om at A ved en endring av bruttolønna i tråd med klagen, ville fått redusert skatten på øvrige norske inntekter med 4 977 kroner på grunn av lavere progresjonssats på disse inntektene. For hans arbeidsgiver, Hydro, ville reduksjonen bety nedsatt arbeidsgiveravgift med 229 390 kroner og nedsatt trygdeavgift (som Hydro etter nettolønnsavtalen skulle dekke) med 126 897 kroner.
- (19) A klagde på ligningen. Skatt øst traff forenklet vedtak 16. januar 2013, der As klage ikke ble tatt til følge.
- (20) A tok 15. juli 2013 ut stevning for Oslo tingrett med påstand om at ligningen for inntektsåret 2011 måtte oppheves.
- (21) Oslo tingrett ga 7. februar 2014 dom med slik domsslutning:
- "1. Staten v/Skatt øst frifinnes.**
 - 2. A betaler kroner 63 050 – sekstitretusenogfemtikroner – i sakskostnader til Staten v/Skatt øst innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse."**
- (22) Tingretten kom til at ligningen var riktig, og begrunnet dette særlig med bruttoprinsippet som gjelder for lønnsinnberetning, sammenholdt med ordlyden i skatteloven § 2-1 (10).
- (23) A anket til Borgarting lagmannsrett med Hydro som partshjelper. Lagmannsretten ga dom 6. juli 2015 med slik domsslutning:
- "1. Anken forkastes.**
 - 2. Hver av partene bærer egne sakskostnader for tingretten og lagmannsretten."**
- (24) Lagmannsretten la blant annet vekt på at retten til nedsettelse av skatten etter § 2-1 (10) ikke påvirker størrelsen på bruttoinntekt, og at full omregning av nettolønn til bruttolønn basert på "norsk skatt" var best i samsvar med det syn på lovtolkningen som Finansdepartementet hadde gitt uttrykk for i en publisert uttalelse fra 2013.
- (25) A har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Norsk Hydro ASA har opptrådt som partshjelper også for Høyesterett.
- (26) Den ankende part, A, har med tilslutning fra partshjelper Norsk Hydro ASA, i korte trekk gjort gjeldende:
- (27) Den fordelen A har fått, er det skattyter rent faktisk har mottatt fra Hydro. Ved vurderingen av dette er avtalen mellom partene avgjørende. Avtalen fastsatte at A skulle få lønn og få dekket pådratt skatt. Sistnevnte utgjorde – som følge av ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) – bare trygdeavgiften beregnet ut fra lønnen på ca. 2,3 millioner kroner og ut fra fordelene ved fri bil med 80 000 kroner. Dette er den skattepliktige fordel

A har mottatt fra Hydro, etter at trygdeavgiften er grosset opp. Ved denne oppgrossingen blir prosentpåslaget for trygdeavgiften økt fra 7,8 prosent til ca. 8,46 prosent.

- (28) As syn følger av en naturlig språklig forståelse av begrepet "fordel". Dekning av en forpliktelse som skattyter ikke har, er ingen fordel. "Brutto prinsippet" gir ikke hjemmel for å skattlegge mer enn det som reelt sett er en økonomisk fordel for skattyter. Fordelsbegrepet må tolkes likt i de ulike lover hvor det er brukt.
- (29) Fordelen, slik skattemyndighetene definerer den, er i dette tilfellet heller ikke kommet til utbetaling og kan ikke tidfestes. Dette er i seg selv tilstrekkelig til å avgjøre saken i As favør.
- (30) Formålet med ettårsregelen var å ivareta næringslivets konkurranseevne. Hele poenget er at regelen skal gi mulighet for å utbetale en lavere bruttolønn. Det sier seg selv at det da blir feil om regelen tolkes slik at arbeidsgiver kommer dårligere ut ved å inngå en nettolønnsavtale enn ellers. Partene kunne avtalt bruttolønn på 2,7 millioner kroner, og da ville ikke staten kunne krevd oppgrossing og ytterligere skatt ut over det som følger av As syn. Likhets hensyn tilsier at valget av metode ikke bør slå ut slik.
- (31) Subsidiært anføres det at det må foretas en etterfølgende retting av ligningen for 2011 ved at bruttolønnsbeløpet reduseres når det er endelig klarlagt at A omfattes av skattefritaket etter ettårsregelen. Han har da blitt skattlagt for et høyere beløp enn han har mottatt, og dette må gi seg utslag i endring av fastsatt bruttolønn.
- (32) A og partshjelperen Norsk Hydro ASA har lagt ned slik felles *påstand*:
- "1. Ligningen av A for inntektsåret 2011 oppheves.
 2. A tilkjennes sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett."
- (33) Ankemotparten, *Staten v/Skatt øst*, har i korte trekk gjort gjeldende:
- (34) Inngåelsen av en nettolønnsavtale endrer ikke skattyters plikter etter skatte- og ligningsloven. Arbeidstaker er fortsatt skattepliktig overfor staten, selv om han har inngått en nettolønnsavtale med arbeidsgiver og selv om han kommer inn under ettårsregelen i skatteloven. Arbeidsgiver og arbeidstaker plikter fremdeles å oppgi bruttoinntekt til skattemyndighetene, og nettolønna må da grosses opp i selvangivelsen og i arbeidsgivers lønns- og trekkoppgave.
- (35) A er globalskattepliktig til Norge og skattepliktig hit for alle sine inntekter. Nettolønna må derfor omregnes til bruttolønn. Ved denne omregningen må det tas hensyn både til trygdeavgiften og til norsk inntektsskatt – selv om A som følge av ettårsregelen slipper sistnevnte skatt. Ettårsregelen i § 2-1 (10) er en regel om nedsettelse av skatt. Fritak for skatt etter bestemmelsen gis bare for inntekt som er konstatert å være skattepliktig.
- (36) Det A mottar fra Hydro er en nettostørrelse, hvor skatter og avgifter allerede er trukket fra. Fordelsbegrepet er imidlertid et bruttobegrep. Som utgangspunkt for skattemyndighetenes ligningsbehandling, må beløpet derfor grosses opp med trygdeavgift og skatt for å komme til korrekt verdi av fordelen. Dette gjelder også der skattefritaket følger av skatteavtaler. Det A og Hydro har gjort, er på forhånd å trekke fra poster som skal danne grunnlag for beregningen av skatter og avgifter.

- (37) Staten er ikke forpliktet til å akseptere at arbeidsgivere inngår nettolønnsavtaler, og da kan staten heller ikke være forpliktet til å akseptere at avtalene utformes og praktiseres slik ankende part anfører her.
- (38) Både lovens ordlyd, forarbeider og konsekvent praksis tilbake fra 1980 bygger på at det er bruttoinntekt som skal legges til grunn. Hvis A gis medhold, innebærer det at ettårsregelen får avgjørende betydning for størrelsen også på trygdeavgiften og arbeidsgiveravgiften. Det går klart fram av forarbeidene at dette ikke var hensikten. As syn vil også kunne få negative konsekvenser for skattyters rettigheter etter folketrygdloven.
- (39) Heller ikke As subsidiære påstand kan føre fram.
- (40) Staten v/Skatt øst har lagt ned slik *påstand*:
- "1. Anken forkastes.
 2. Staten v/Skatt øst tilkjennes sakskostnader for alle instanser."
- (41) *Mitt syn på saken*
- (42) Spørsmålet er hvordan As skattepliktige bruttoinntekt for 2011 skal beregnes. Jeg har funnet spørsmålet vanskelig, men er kommet til at den ankende part må gis medhold.
- (43) Saken gjelder et arbeidsforhold der arbeidstaker og arbeidsgiver har inngått en nettolønnsavtale, og arbeidstaker kommer inn under ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) om nedsatt skatt som følge av utenlandsopphold. Spørsmålet er – slik jeg ser det – hva som utgjør As reelle fordel av at Hydro betaler hans skatter og avgifter. Det er denne fordel som, sammen med As øvrige vederlag, danner grunnlaget for beregningen av personskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.
- (44) Alminnelig inntektsskatt fastsettes ut fra brutto fordel vunnet ved blant annet arbeid, jf. skatteloven § 5-1, jf. § 5-10. Personinntekt – som er avgjørende for toppskatten – beregnes på samme grunnlag, jf. skatteloven §§ 12-1 og 12-2 bokstav a. Dette gjelder også for trygdeavgiften, jf. folketrygdloven § 23-3 første ledd, og for arbeidsgiveravgiften, jf. folketrygdloven § 23-2 første ledd.
- (45) Det er altså skatterettens alminnelige fordelsbegrep som må danne utgangspunktet for vurderingen. Spørsmålet er hvilken fordel A har mottatt fra Hydro. Er det – i tillegg til nettolønna – bare den skatt som Hydro rent faktisk betalte, eller omfatter det også den skatt Hydro måtte ha betalt om A ikke kom inn under skattenedsettelsesregelen i § 2-1 (10)?
- (46) Ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) trådte i kraft 1. januar 2002, og fastsetter i bokstav a første punktum at utenlandsopphold over 12 måneder på nærmere vilkår gir rett til skattenedsettelse:

"En person som nevnt i første ledd som har et arbeidsforhold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet, kan kreve den samlede skatt nedsatt med et beløp

som tilsvarer den delen av skatten som faller på lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket under arbeidsforholdet der."

- (47) Et grunnleggende hensyn bak regelen er næringslivets behov for like konkurransevilkår med hensyn til lønnsutgifter sammenlignet med innenlandske bedrifter i vedkommende stat og andre land som har særlige skatteregler for utenlandsarbeidere. Jeg viser til Ot.prp. nr. 50 (2001–2002) side 3.
- (48) Utgangspunktet for skatteplikten må være den avtale som er inngått, jf. Rt. 2015 side 1260 avsnitt 50. Det er det avtalte vederlaget som utgjør fordelene, så langt dette tilsvarer det reelle vederlaget.
- (49) Man kan selvsagt ikke avtale seg bort fra at det er bruttolønn som danner grunnlaget for skatten. På den annen side kunne A i utgangspunktet ikke være forpliktet til å oppgi mer i selvangivelsen enn det han faktisk mottok fra Hydro. Og det han mottok var lønn, verdien av fri bil, og dessuten verdien av at Hydro betalte trygdeavgiften. Ut fra de aktuelle skattereglene var det – uomtvistet – klart at det ikke ville bli noen skatteregning å betale med grunnlag i As inntekt for arbeidet i Qatar. Det er derfor en slags konstruksjon å si at A innvant en fordel ved sitt arbeid i Qatar på ca. 4,3 millioner kroner. Det generelle fordelsprinsippet, sammenholdt med skattelovens bestemmelser, taler derfor etter mitt syn mot at det skal grosseres opp med den skatten som skulle vært betalt i Norge hvis man ser bort fra skatteloven § 2-1 (10).
- (50) Staten har anført at ettårsregelen ikke er en skattefritaksregel, men en skattenedsettelsesregel, og at det er plikt til å innberette bruttolønn. Dette tilsier, i følge staten, at inntekten grosseres opp med et beløp tilsvarende full norsk inntektsskatt.
- (51) Etter mitt syn må det, som nevnt, være den reelle bruttolønna som skal innberettes. Arbeidsgiver har rent faktisk påtatt seg å dekke As skatter og avgifter slik disse ville bli på bakgrunn av gjeldende regelverk. Den hypotetiske skatt som Hydro måtte ha betalt dersom ettårsregelen ikke fantes, er ingen reell økonomisk fordel for A her. Og selv om § 2-1 (10) gjelder *skattenedsettelse*, er realiteten at utenlandsinntekten fritas for inntektsskatt når betingelsene i bestemmelsen er oppfylt.
- (52) Staten anfører at forarbeidene til ettårsregelen i skatteloven § 2-1 (10) forutsetter at bestemmelsen bare skulle ha virkning for skatten, og ikke for trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Det er vist til Ot.prp. nr. 50 (2001–2002) kapittel 6.14 og 6.15, og til sammendraget i proposisjonen, som presiserer at reglene om fritak fra lønnsinntekt fra utenlandsopphold ikke var ment å omfatte avgiftene:
- "Det foreslås ingen endringer i reglene for plikt til å betale trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift. Disse pliktene består selv om en lønnskaker arbeider en tid i utlandet."**
- (53) Statens syn er at denne forutsetningen bare kan oppnås dersom man grosserer opp med den skatten som skulle vært betalt i Norge uten skatteloven § 2-1 (10), når skatter og avgifter skal beregnes.
- (54) På samme måte har staten vist til at proposisjonen forutsetter at utenlandsinntekten skal tas i betraktning ved skattleggingen av skattyters øvrige inntekter, altså inntekter som ikke er omfattet av ettårsregelen. Begrunnelsen var at dette i følge departementet best ivaretok

hensynet til likebehandling av arbeidstakere med og uten utenlandsinntekt i tillegg til vanlig skattepliktig inntekt. Departementet sammenfattat konklusjonen slik i kapittel 1.2:

"Den nye fritaksbestemmelsen foreslås begrenset til å gjelde skatt på lønnsinntekt ved arbeid utenfor riket under et utenlandsopphold. Den skattefritatte inntekten tas hensyn til ved skattlegging av annen inntekt i Norge (progresjonsforbehold)."

- (55) Problemet er at disse uttalelsene etter mitt syn ikke direkte gjelder det spørsmålet som saken her reiser. *Indirekte* vil § 2-1 (10) kunne få betydning for avgiftsgrunnlaget. Som følge av regelen, vil godtgjørelsen til arbeidstakeren kunne settes lavere når det etter regelverket ikke skal betales skatt på inntekten. Men det er få spor av at lovgiveren har hatt denne problemstillingen for øye da ettårsregelen ble utformet. Nettolønnsavtaler og konsekvensene av disse for skatteplikten er ikke omtalt i proposisjonen.
- (56) Dersom As syn legges til grunn, vil det bli beregnet full arbeidsgiver- og trygdeavgift av det som han mottar i lønn, og denne inntekten vil bli tatt i betraktning ved skattleggingen av hans øvrige inntekter. Og gjør han beregningen korrekt etter sine forutsetninger, vil han heller ikke få noe krav når avregningen foreligger. Forarbeidsuttalelsene gir derfor ikke avgjørende holdepunkter for løsningen av spørsmålet i saken: Hva skal anses som bruttoinntekt når det er inngått en avtale om nettolønn i en situasjon der det ikke påløper inntektsskatt hverken i utlandet eller i Norge.
- (57) Jeg er likevel enig i at den tilpasningen som nettolønnsavtaler utgjør, vil kunne innebære at trygdeavgift og arbeidsgiveravgift kan bli lavere enn om det ikke var inngått noen slik avtale. Men dette er altså primært forårsaket av at samlet lønn til arbeidstaker kan settes lavere når det ikke påløper inntektsskatt.
- (58) Staten har vist til skattemyndighetens praksis knyttet til nettolønnsavtaler, og anført at denne konsekvent bygger på at det skal grosses opp med full skatt, uavhengig av ettårsregelen eller eventuelle skatteavtaler om skattefritak.
- (59) Nettolønnsavtaler ble opprinnelig tatt i bruk i Norge av utenlandske arbeidstakere som kom hit i forbindelse med oljevirkksomheten. Regelverk og saksforhold knyttet til disse sakene var imidlertid til dels annerledes enn i saken nå. Det gjør at uttalelsene knyttet til slike nettolønnsavtaler har mindre overføringsverdi til vår sak. Jeg går derfor ikke nærmere inn på disse.
- (60) Den 28. juni 2004 ga imidlertid Finansdepartementet en uttalelse om lønnsinnberetningen ved nettolønnsordninger, sett i lys av "ny ettårsregel", jf. UFIN-2004-18A. Departementet uttaler at innberetningsplikten gjelder hele bruttoinntekten, og at det er skattemyndighetene – ikke arbeidsgiver – som så må ta standpunkt til om inntekten er skattepliktig eller ikke:

"Innberetningsplikten gjelder uavhengig av arbeidstakerens skatteplikt. En arbeidsgiver skal ikke vurdere om lønnsinntekten er unntatt fra beskatning i Norge i henhold til skatteavtale eller ikke. ... Heller ikke skal arbeidsgiveren i forbindelse med lønnsinnberetningen vurdere om arbeidstakeren har oppfylt vilkårene i skatteloven § 2-1, åttende ledd (ettårsregelen) og således kan kreve skatten nedsatt. Også denne vurderingen skal foretas av ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningen."

- (61) Departementet la til at nettolønna må oppgrosses til bruttoinntekt og at dette må skje med "full norsk skatt":

"Innberetningsreglene er basert på at det er brutto lønn som skal innberettes. I den utstrekning det gjøres avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om at arbeidstakeren skal motta en netto lønnsutbetaling og at arbeidsgiveren skal betale den skatt arbeidstakeren blir ilagt, må netto lønn (inklusive trekkpliktige naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser), oppgrosses slik at det er brutto lønn som innberettes. Siden inntekten er skattepliktig etter norske regler må oppgrossingen skje med full norsk skatt."

- (62) Departementets syn var altså, slik jeg forstår uttalelsen, i tråd med det staten anfører i saken her. Men heller ikke disse uttalelsene omhandler situasjonen i vår sak direkte, der det er på det rene at arbeidstakeren ikke vil bli ilagt noen skatt i arbeidslandet.
- (63) På tross av departementets uttalelse, fikk skattyter medhold i vedtak fra Skatteklagenemnda Skatt vest av 23. november 2011. Faktum i den saken var sammenlignbart med vår sak. Nemnda uttalte at den ikke kunne se at det var "rettskildemessig dekning for å anvende synspunktet som fremkommer i Finansdepartementets brev i denne saken, og viser særlig til at lovens ordlyd ikke gir grunnlag for oppgrossing med tenkt norsk skatt."
- (64) Skattedirektoratet valgte å ikke bringe saken inn for Riksskattenemnda, siden spørsmålet da var til behandling i Finansdepartementet som følge av et brev fra Oljeindustriens Landsforening (OLF) av 28. juni 2011.
- (65) OLF skrev i brevet at selskapene fulgte en annen praksis enn det som fulgte av departementets retningslinjer i tilfeller der den ansatte var omfattet av ettårsregelen, "eller unntaksmetoden etter skatteavtale", dvs. der den alternative fordelingsmetode ble brukt for å unngå dobbeltbeskatning. I følge OLF ble "nettolønn samt andre skattepliktige ytelser tillagt betalt utenlandsk skatt før det grosses opp med norsk trygdeavgift."
- (66) Finansdepartementet svarte på henvendelsen i en grundig uttalelse 31. januar 2013 (UFIN-2011-3091). Departementet fastholdt standpunktet fra 2004.
- (67) I 2014 kom spørsmålet opp for Skatteklagenemnda Skatt øst. I to vedtak, som begge er fattet 11. juni 2014, kom flertallet i nemnda til at ligningsvedtaket måtte endres. Flertallet uttalte blant annet:
- "Når inntekten ikke er skattepliktig til Norge vil en oppgrossing med norsk skatt være en hypotetisk, ikke aktuell fordel. En slik hypotetisk fordel er ikke en økonomisk verdi og derfor ikke en fordel i skattelovens forstand, og således heller ikke skattepliktig. I den grad arbeidsgiver betaler skatt til utlandet må det oppgrosses med reelt betalt skatt."**
- (68) Også disse vedtakene er endelige, men staten har forklart at dette skyldes at spørsmålet var til prøving for domstolene.
- (69) Skal jeg oppsummere rettskildene, er det mitt syn at fordelsbegrepet slik det er kommet til uttrykk i skatteloven og slik det har vært forstått i praksis, taler for ankende parts syn. Finansdepartementets to uttalelser og den praksis disse måtte ha ledet til, taler i motsatt retning, men skatteklagenemndenes vedtak viser at praksis ikke har vært uten unntak. Avgjørende for mitt syn er likevel at Hydro har fastsatt et vederlag basert på et skatterettslig rammeverk, og at det er dette vederlaget som utgjør den økonomiske fordel

A reelt sett mottar. Jeg kan ikke se at det da er hjemmel for å skattlegge A for mer enn dette.

- (70) Jeg har derfor kommet til at As ligning for inntektsåret 2011 er ugyldig.
- (71) A har vunnet fram, og selv om saken har budt på en viss tvil, har jeg kommet til at A ut fra sakens art likevel må tilkjennes sakskostnader for alle instanser.
- (72) For tingretten er det krevd 100 550 kroner, for lagmannsretten 428 853 kroner og for Høyesterett 563 403 kroner inkludert rettsgebyret. Samlet krav utgjør totalt 1 092 806 kroner. Staten har ikke hatt innsigelser. I skranken er det opplyst at Hydro, som har den reelle interessen i saken, har om lag 300 slike saker bare for 2011. Kravet tas etter dette til følge.
- (73) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Ligningen av A for 2011 oppheves.
 2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 092 806 – enmillionnittitotusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (74) Dommer **Tønder**: Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende.
- (75) Sakens problemstilling er hvordan As bruttoinntekt skal fastsettes ved beregning av skatt og trygdeavgifter. Som opplyst av førstvoterende, innebærer uenigheten mellom partene at om As anke fører fram, vil han oppnå en reduksjon i skatten på sine øvrige inntekter med 4 977 kroner og en reduksjon i trygdeavgiften med 126 897 kroner. Hydro vil få en reduksjon i arbeidsgiveravgiften med 229 390 kroner og, på grunn av avtalen med A, vil reduksjonen i trygdeavgiften med 126 897 kroner komme selskapet til gode.
- (76) Den nåværende ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd, som trådte i kraft 1. januar 2002, avløste en tidligere bestemmelse i § 2-1 fjerde ledd tredje punktum, som igjen var en fortsettelse av skattelov for landet av 1911 § 17 tredje ledd. Etter den tidligere bestemmelsen bortfalt skatteplikt til Norge ved opphold i utlandet som varte minst ett år og medførte skatteplikt som innenlandsboende i oppholdslandet. En betydelig endring i dagens ettårsregel sammenlignet med den tidligere er at skattefritaket nå er begrenset til skatt av *lønnsinntekter*. Et vesentlig hensyn bak den tidligere bestemmelsen var å unngå dobbelskatt. Dette hensynet er i dag hovedsakelig ivaretatt gjennom skatteavtaler inngått mellom Norge og andre stater, og av bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28. Når ettårsregelen likevel ble opprettholdt for lønnsinntekter, skyldtes det næringslivets behov for like konkurransevilkår med hensyn til lønnsutgifter sammenlignet med innenlandske bedrifter i vedkommende stat og andre land som har særlige skatteregler for utenlandsarbeidere. Jeg viser til Ot.prp. nr. 50 (2001–2002) side 3.
- (77) Ett av spørsmålene som meldte seg ved lovendringen, var hvilken betydning utenlandsinntekten skulle ha for skatteberegningen av skattyterens øvrige inntekter. I

praksis gjelder det progresjonssatsen for toppskatten. Om dette heter det i proposisjonen på side 22:

"I høringsnotatet gjorde departementet rede for to prinsipielle fremgangsmåter når det gjelder beskatningen av skattyters øvrige inntekter:

- Den aktuelle lønnsinntekt ('utenlandsinntekten') unntas fra beskatning uten at dette påvirker beskatningen av de øvrige inntekter ('den norske inntekten'). Dette gjøres ved at utenlandsinntekten holdes helt utenfor ved skatteberegningen.
- Dersom en imidlertid skal ta i betraktning utenlandsinntekten ved beregningen av skatten på den norske inntekten, kan dette gjøres ved å benytte en forholdsmessig skatteberegningemetode. Dette innebærer at det beregnes skatt for skattyters samlede inntekt i inn- og utland, og at den beregnede skatt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten trekkes fra i pliktig skatt. Denne metoden er identisk med den såkalte alternative fordelingsmetode som bl.a. brukes i den nordiske skatteavtale i forhold til lønnsinntekter som etter avtalen er unntatt fra beskatning i Norge."

- (78) Departementet valgte den sistnevnte løsningen – kalt "den alternative fordelingsmetoden" – som også ble lovens ordning. Om begrunnelsen heter det på samme side:

"Formålet med lovforslaget er å likestille norske lønntakere som arbeider i utlandet med andre som arbeider i samme land mht. beskatningen av lønnsinntekt opptjent der. Når det gjelder inntekter som er opptjent i Norge, og som er skattepliktige her, tilsier likhetshensynet at disse inntektene skattlegges likt selv om de oppebæres av en skattyter som i tillegg har inntekter som er gjenstand for skattefritak. Det kan oppnås ved å ta i betraktning den inntekt som kvalifiserer for skattefritak ved beskatningen av skattyters øvrige inntekter."

- (79) Likhetshensynet innebærer at andre inntekter skal beskattes som om det hadde vært full skatteplikt for utenlandsinntekten. Dette er kommet til uttrykk i loven ved at skattyteren kan kreve en forholdsmessig nedsettelse av "den samlede skatt". Det skal altså beregnes full norsk skatt av utenlandsinntekten sammen med skattyters øvrige inntekter. Først etter at dette er gjort, beregnes skattefritaket. Forutsetningen er imidlertid at ligningsmyndighetene finner at vilkårene for dette er oppfylt.

- (80) Utenlandsinntekten får etter dette reell innflytelse på beskatningen av skattyterens øvrige inntekter ved at den påvirker progresjonssatsen for toppskatten – også kalt progresjonsforbeholdet. Dette er også presisert i proposisjonen hvor det i forbindelse med påpeking av plikten til å innlevere selvangivelse også for utenlandsinntekten på side 23, heter:

"Den foreslåtte regel gjør ikke noen unntak fra den alminnelige skatteplikten som sådan, men gir på nærmere vilkår skattyter rett til å kreve fritak for skatt på lønnsinntekt opptjent i utlandet."

- (81) Slik jeg leser dette innebærer det at den norske arbeidsgiver må innberette arbeidstakers bruttolønn og foreta skattetrekk på vanlig måte også for utenlandsinntekten uavhengig av fritaksregelen i § 2-1 tiende ledd.
- (82) For arbeidsgiveravgiften og trygdeavgiften fikk den nye utformingen av ettårsregelen ingen betydning. Det heter om dette på side 2 i proposisjonen:

"Det foreslås ingen endringer i reglene for plikt til å betale trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift. Disse pliktene består selv om en lønnskaker arbeider en tid i utlandet."

(83) Dette er nærmere presisert for trygdeavgiften på side 24 i proposisjonen slik:

"Plikten til å betale trygdeavgift er uttømmende regulert i folketrygdlovgivningen og det er ikke noen forutsetning at beregningsgrunnlaget for avgiften er skattepliktig. Det spiller derfor ikke noen rolle om personinntekten kvalifiserer for skattefritak eller er unntatt beskatning, enten etter skatteloven eller i henhold til f.eks. en skatteavtale.

Finansdepartementet legger til grunn at plikten til å betale trygdeavgift og plikten til å betale skatt fortsatt bør reguleres av hvert sitt regelsett. Begrunnelsen for skattefritak bærer ikke når det gjelder avgiftsfritak, først og fremst fordi medlemskapet i folketrygden og rettighetene ved dette medlemskapet, ikke faller bort ved de utenlandsopphold som her er aktuelle. Departementet går derfor ikke inn for noe avgiftsfritak i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum."

(84) Og tilsvarende uttales vedrørende arbeidsgiveravgiften på side 25:

"Reglene for plikten til å betale arbeidsgiveravgift er i dag konsistente og det er ikke gitt noen generelle unntak mht. særgrupper eller særinteresser, utover det som er nevnt. Nøytralitetshensyn tilsier at det ikke bør gjøres unntak for særskilte grupper.

Finansdepartementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå noen endringer i reglene om arbeidsgiveravgift i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum."

(85) Skattyteren skal med andre ord betale full trygdeavgift av utenlandsinntekten etter folketrygdloven § 23-3, som utgjøres av bruttoinntekt fra arbeid. Tilsvarende skal arbeidsgiver betale full arbeidsgiveravgift av utenlandsinntekten etter folketrygdloven § 23-2, som utgjøres av lønn og annen lignende godtgjørelse som arbeidsgiver plikter å innberette.

(86) Jeg har nå sett på hvilken betydning ettårsregelen har for den ansatte – den innebærer et fradrag for den delen av den samlede skatten som refererer seg til utenlandsinntekten, dog slik at bruttoinntekten tas med ved beregning av progresjonssatsen for toppskatten og ved beregning av trygde- og arbeidsgiveravgiften.

(87) Hensynet bak ettårsregelen er imidlertid ikke å tilgodese den ansatte, isolert sett, men "norsk næringslivs konkurransevne i utlandet", jf. proposisjonen side 3. For at arbeidsgiveren skal dra nytte av skattefritaket, forutsettes det med andre ord at det inngås en avtale med den skattepliktige arbeidstakeren om at arbeidsgiveren får tilgang til skattefradraget. Dette vil inngå som en del av lønnsavtalen i forbindelse med utenlandsoppholdet, jf. Innst. O. nr. 46 (2001–2002) side 17, hvor det forutsettes at virkningen av ettårsregelen hensyntas i de arbeidsavtalene som inngås for utenlandsoppholdet.

(88) En slik avtale vil innebære at når skatten for utenlandsinntekten utbetales fra skattemyndighetene til arbeidstakeren, skal denne helt eller delvis gå til arbeidsgiveren. Dermed reduseres lønnskostnadene for arbeidsgiveren tilsvarende.

- (89) I vår sak er avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker inngått i form av en nettolønnsavtale. Denne innebærer at den forventede skatten er trukket fra bruttolønnen, som så i sin helhet utbetales arbeidstaker.
- (90) Spørsmålet er om det forholdet at arbeidstaker og arbeidsgiver har valgt denne avtaleformen, skal gi en annen bruttoinntekt, en annen skatteberegning og en annen trygde- og arbeidsgiveravgiftberegning enn det som ellers er vanlig behandling av utenlandsinntekt, det vil si der avtalen er knyttet til bruttolønnen.
- (91) Førstvoterende har redegjort for avtalens innhold, og jeg viser til denne. Som nevnt av henne, skal det i slike tilfelle skje en oppgrossing av nettolønnen til bruttolønn. Denne skal så danne utgangspunkt for beregning av "skatt for skattyters samlede inntekt i inn- og utland" og trygdeavgiftene.
- (92) Den ankende parten anfører at oppgrossingen er begrenset til Hydros betaling av trygdeavgiften. Argumentet for dette er i korthet at Hydro har påtatt seg å betale all inntektsskatt knyttet til hans arbeid for Hydro, noe som i seg selv er en fordel som gir grunnlag for oppgrossing, men som i dette tilfellet, som følge av ettårsregelen, ikke har noen verdi. For inntektsskatt som refererer seg til lønnsinntekten, skal med andre ord oppgrossingen i vår sak skje med 0 kroner.
- (93) Jeg har vanskelig for å se at dette kan være et holdbart resonnement. Det er helt på det rene at Hydro ikke skal betale noe skatt for A av utenlandsinntekten. Denne er i sin helhet "ettergitt" av den norske stat i henhold til loven.
- (94) Derimot må avtalen ses på som en praktisk måte å administrere lønnsforholdet til utenlandsarbeiderne, samtidig som den etablerer en "mekanisme" som sikrer Hydro verdien av skattefradraget. Avtalen er således på dette punktet direkte knyttet opp mot ettårsregelen og vilkårene for denne – Hydros "skatteforpliktelse" er betinget av at A oppfyller vilkårene for skattefritak etter ettårsregelen. Jeg viser til førstvoterendes sitat fra avtalen.
- (95) Jeg kan på denne bakgrunn ikke se at avtalen reelt sett innebærer noen fordel i skattelovens forstand for A siden skattefritaket direkte følger av loven og avtalen er betinget av at vilkårene for skattefritaket er oppfylt. Et krav om oppgrossing basert på en inntektsfordel bestående av en forpliktelse for Hydro til å betale 0 kroner i skatt, kan derfor allerede av denne grunn ikke føre fram.
- (96) I tillegg kommer at en 0-oppgrossing som følge av at utenlandsinntekten er fritatt for skatt, heller ikke er i samsvar med lovens ordlyd. Som jeg har redegjort for, skal skattenedsettelsen skje av "den samlede skatt". Loven forutsetter med andre ord at bruttoinntekten av utenlandsinntekten skal lignedes på vanlig måte – at arbeidstakeren har "alminnelig skatteplikt" for utenlandsinntekten, jf. sitatet fra proposisjonen på side 23. Nedsettelsen av skatten er betinget av at visse vilkår er oppfylt, og denne kommer i tid – som en egen operasjon – etter at skatten er beregnet/utlignet. Det er denne "alminnelige skatteplikten" som det må oppgrosses for ved fastsettelsen av arbeidstakers bruttoinntekt. Loven har ingen unntak for dette hvor det foreligger en nettolønnsavtale. Den ankende part tar utgangspunkt i sluttresultatet, nemlig at det ikke blir ordinær skatt av utenlandsinntekten. Men da hopper man bukk over det faktum at arbeidstakeren – før fradraget kan konstateres – har skatteplikt også for utenlandsinntekten. Dette er lovens

system som avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker ikke kan endre på.

- (97) Her kommer likhetshensynet inn som det grunnleggende hensynet. Departementet valgte lovens modell ut fra ønsket om å skattlegge inntekter som er opptjent i Norge likt selv om de oppbæres av en skatteyter som i tillegg har inntekter som er gjenstand for skattefritak, jf. sitatet fra proposisjonen side 22.
- (98) I likhet med ordlyden tilsier altså forarbeidene at det i utgangspunktet skal foretas en skatteberegning som ser bort fra bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Sentralt, etter mitt syn, er det at likhetshensynet som departementet legger avgjørende vekt på, bare kan oppnås dersom arbeidstakerens bruttoinntekt beregnes uavhengig av bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tiende ledd. Av den grunn blir det ikke treffende når førstvoterende uttaler at § 2-1 tiende ledd *indirekte* vil kunne få betydning for avgiftsgrunnlaget ved at inntekten A mener er bruttoinntekt – det vil si den lønnen han mottar – blir tatt i betraktning ved skattleggingen av hans øvrige inntekter. Etter min mening er det bare dersom utenlandsinntekten hans blir tatt i betraktning som bruttoinntekt *på samme måte* som innenlandsk lønnsinntekt ved skattleggingen av hans øvrige inntekter, at det likhetshensynet departementet uttrykkelig viser til, vil bli ivaretatt.
- (99) Tilsvarende gjelder for trygdeavgiftene, der det i proposisjonen presiseres at unntaket ikke skal gis anvendelse ut over det som er lovgrunnlaget. Skal dette oppnås, må det ses bort fra bestemmelsen i § 2-1 tiende ledd ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget.
- (100) Ved å se bort fra § 2-1 tiende ledd ved fastsetting av bruttoinntekten vil den skattemessige behandling av utenlandsinntekter som kvalifiserer for skattenedsettelse etter skatteloven § 2-1 tiende ledd, bli den samme enten avtalen mellom arbeidsgiver og arbeidstaker er en vanlig bruttolønnsavtale eller om det avtales en nettolønnsavtale. Skattenedsettelsesbeløpet blir i begge tilfellene det samme. Valget mellom disse to avtaleformene bør være skattemessig nøytrale, noe som ytterligere taler for at den lovforståelsen som ligningen bygger på, er den riktige.
- (101) Jeg er på denne bakgrunn kommet til at ligningen av As utenlandsinntekt er riktig utført, og stemmer for at anken forkastes.
- (102) Kst. dommer **Sæbø**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med annenvoterende, dommer Tønder.
- (103) Dommer **Webster**: Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Noer.
- (104) Dommar **Utgård**: Det same.
- (105) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen av A for 2011 oppheves.
2. I sakskostnader for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett betaler staten ved Skatt øst til A 1 092 806 – enmillionnittitotusenåttehundreogseks – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: